



Academia de Ciencias Políticas y Sociales

RAFAEL BADELL MADRID

TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Organización Administrativa Tributaria
Actividad Administrativa Tributaria
y Jurisdicción Contencioso Tributaria

Serie Estudios N° 170
Caracas, julio 2026

TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO



Academia de Ciencias Políticas y Sociales

RAFAEL BADELL MADRID

TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Organización Administrativa Tributaria

Actividad Administrativa Tributaria y

Jurisdicción Contencioso Tributaria

Serie Estudios

Nº 170

Caracas, julio 2026

B141

Badell Madrid, Rafael

Temas de derecho tributario. Organización Administrativa Tributaria. Actividad Administrativa Tributaria y Jurisdicción Contencioso Tributaria / Rafael Badell Madrid. -- Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Editorial Jurídica Venezolana, 2026.

196 p.

Serie Estudios, 170

ISBN: 978-980-18-9125-3

Depósito Legal: DC2026001000

1. DERECHO TRIBUTARIO 2. ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA 3. ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA 4. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO TRIBUTARIA I. Título

© TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Organización Administrativa Tributaria

Actividad Administrativa Tributaria y

Jurisdicción Contencioso Tributaria

© 1ª Edición, Copyright, 2026

© Rafael Badell Madrid

Queda hecho el depósito de ley

Depósito legal: DC2026001000

ISBN: 978-980-18-9125-3

Portada: Evelyn Barboza Vásquez

Diagramación: Oralia Hernández

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, por medio de cualquier proceso reprográfico o fónico, especialmente por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo.

Impreso en Venezuela

Printed in Venezuela

Academia de Ciencias Políticas y Sociales

Junta Directiva Período 2026-2027

Presidente:	<i>Rafael Badell Madrid</i>
Primer Vicepresidente:	<i>Cecilia Sosa Gómez</i>
Segundo Vicepresidente:	<i>Gerardo Fernández Villegas</i>
Secretario:	<i>Salvador Yannuzzi Rodríguez</i>
Tesorero:	<i>Juan Cristóbal Carmona Borjas</i>
Bibliotecario:	<i>Juan Carlos Pró-Rísquez</i>

Individuos de Número

Luis Ugalde, S.J.	Guillermo Gorrín Falcón
Margarita Escudero León	James-Otis Rodner
Carlos Simón Bello Rengifo (<i>e</i>)	Ramón Escovar León
Enrique Urdaneta Fontiveros	Humberto Villasmil Prieto
Luciano Lupini Bianchi	Gabriel Ruan Santos
Alberto Arteaga Sánchez	José Antonio Muci Borjas
Jesús María Casal	Carlos Ayala Corao
León Henrique Cottin	César A. Carballo Mena
Allan Randolph Brewer-Carías	Julio Rodríguez Berrizbeitia
Eugenio Hernández-Bretón	Magaly Vásquez González
Carlos Eduardo Acedo Sucre	Héctor Faúndez Ledesma
Luis Cova Arria	Leonardo Palacios Márquez (<i>e</i>)
Humberto Romero-Muci	Luis Guillermo Govea U., h.
Ramón Guillermo Avelledo	Oscar Hernández Álvarez
Pedro Rondón Haaz	Fortunato González Cruz
Colette Capriles Sandner	Luis Napoleón Goizueta H.
Nayibe Chacón Gómez	

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN.....	15
II. ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA.....	24
1. Consideraciones generales.....	24
2. Administración tributaria centralizada	25
2.1. Presidencia de la República	25
2.2. Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas.....	27
2.3. Consejo Superior de Armonización Tributaria.....	27
3. Administración tributaria desconcentrada y descentralizada	29
3.1. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)	30
3.2. Oficinas tributarias estatales	31
3.3. Oficinas tributarias municipales	32
3.4. Agentes de recaudación parafiscal	33
4. Otras manifestaciones de la Administración tributaria.....	34
III. ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA.....	35
1. Consideraciones generales.....	35
2. Actividad normativa	37
3. Actividad de fiscalización y determinación tributaria	38
4. Actividad sancionadora	40
5. Actividad consultiva	42
IV. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO TRIBUTARIA.....	44
1. Consideraciones generales.....	44
2. Aspecto sustantivo	45
2.1. El control contencioso tributario y la tutela judicial efectiva..	45
3. Aspecto orgánico	47
3.1. Consideraciones generales	47

3.2. Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Tributaria	49
3.3. Régimen de competencia de los recursos contencioso tributario y de anulación.....	53
3.3.1. Presidencia de la República	55
3.3.2. Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas.	55
3.3.3. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).....	56
3.3.4. Oficinas tributarias estatales y municipales	57
3.3.5. Agentes de recaudación parafiscal	59
3.3.6. Otros órganos administrativos nacionales que despliegan actividad administrativa tributaria	63
3.4. Régimen de competencia del amparo tributario.....	63
3.4.1. Diferencias entre el amparo tributario y el amparo constitucional en materia tributaria	64
3.5. Régimen de competencia del amparo constitucional en materia tributaria.....	66
3.6. Régimen de competencia del control judicial del arbitraje tributario.....	67
4. Aspecto procesal.....	68
4.1. Leyes aplicables	68
4.2. Materia objeto de control contencioso tributario	70
4.2.1. Actos administrativos tributarios	70
4.2.1.1. Actos administrativos tributarios de efectos particulares.....	72
4.2.1.2. Actos administrativos tributarios de efectos generales	75
4.2.2. Demoras excesivas	76
4.2.3. Vías de hecho	77
4.3. Medios de impugnación	78
4.3.1. Recurso contencioso tributario.....	79
4.3.2. Amparo tributario.....	84
4.3.3. Amparo constitucional en materia tributaria.....	85
4.3.4. Demandas de nulidad contra actos administrativos tributarios de efectos generales emanados del Presidente de la República, el Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas y el SENIAT.....	87
4.4. Iter procesal	89
4.4.1. Recurso contencioso tributario.....	89
4.4.1.1. Fase de iniciación	90

4.4.1.1.1. Legitimación e iniciativa procesal...	90
4.4.1.1.2. Requisitos e interposición de la demanda	92
4.4.1.1.3. Notificaciones.....	94
4.4.1.1.4. Causales de inadmisión del recurso..	95
4.4.1.1.5. Oposición y admisibilidad del recurso	96
4.4.1.1.6. Tutela cautelar: De la suspensión de los efectos del acto y de las medidas cautelares en general.....	97
4.4.1.2. Fase de sustanciación.....	109
4.4.1.2.1. Actividad probatoria.....	109
4.4.1.2.2. Los informes.....	131
4.4.1.2.3. Poderes del juez en la fase de sustanciación	132
4.4.1.2.4. Perención de la instancia	134
4.4.1.3. Fase de decisión.....	134
4.4.1.3.1. Efectos de la sentencia	135
4.4.1.3.2. Condena en costas y daños y perjuicios	135
4.4.2. Amparo tributario	137
4.4.2.1. Fase de iniciación	138
4.4.2.1.1. Legitimación e iniciativa procesal	138
4.4.2.1.2. Requisitos de la demanda.....	138
4.4.2.1.3. Causales de inadmisibilidad.....	139
4.4.2.2. Fase de sustanciación.....	139
4.4.2.3. Fase de decisión.....	139
4.4.2.4. La sentencia de amparo tributario y sus efectos	139
4.4.3. Procedimiento común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas.....	139
4.4.3.1. Fase de iniciación	140
4.4.3.1.1. Legitimación e iniciativa procesal (artículos 29 y 30 LOJCA).....	140
4.4.3.1.2. Requisitos de la demanda (artículo 33 LOJCA)	140
4.4.3.1.3. Causales de inadmisibilidad (artículo 35 LOJCA)	143

4.4.3.1.4. Admisión de la demanda de nulidad (artículo 36 y 77 LOJCA)	145
4.4.3.1.5. Notificación (artículo 78 LOJCA)...	146
4.4.3.1.6. Solicitud del expediente administrativo (artículo 79 LOJCA)	147
4.4.3.1.7. Cartel de emplazamiento (Art. 80 y 81 LOJCA)	147
4.4.3.1.8. Terceros Intervinientes	148
4.4.3.1.9. Poderes del juez en la fase de iniciación	151
4.4.3.2. Fase de sustanciación.....	151
4.4.3.2.1. La tutela cautelar	151
4.4.3.2.2. Audiencia de juicio (artículos 82 y 83 LOJCA).....	153
4.4.3.2.3. Lapso probatorio (artículo 84 LOJCA)	153
4.4.3.2.4. Actividad probatoria.....	153
4.4.3.2.5. Poderes del juez en la fase de sustanciación	154
4.4.3.3. Fase de decisión.....	154
4.4.3.3.1. Informes (artículo 85 LOJCA)	154
4.4.3.3.2. Sentencia (artículos 86 y siguientes LOJCA)	155
4.4.3.3.3. Poderes del juez en la fase de decisión.....	155
4.4.4. Transacción judicial	157
4.4.4.1. Consideraciones generales.....	157
4.4.4.2. Procedimiento	158
4.4.5. Arbitraje tributario	161
4.4.5.1. Consideraciones generales.....	161
4.4.5.2. Materias objeto de arbitraje tributario	162
4.4.5.3. Legitimación para someterse a arbitraje tributario	163
4.4.5.4. Efectos del sometimiento a arbitraje tributario	163
4.4.5.5. Procedimiento arbitral tributario.....	163
4.4.5.6. Efectos del laudo arbitral y su impugnación.....	165

4.4.6. Procedimiento de segunda instancia	165
4.4.6.1. Lapsos de apelación.....	166
4.4.6.2. Admisión de la apelación y remisión del expediente	166
4.4.6.3. Fundamentación de la apelación y contestación	167
4.4.6.4. Pruebas.....	168
4.4.6.5. Lapso para decidir.....	168
4.4.6.6. Consulta de sentencias.....	168
4.4.6.7. No aplicabilidad del principio <i>non reformatio in peius</i> en el proceso contencioso tributario de segunda instancia	169
4.5. Ejecución de sentencias.....	170
4.5.1. Ejecución contra el Estado (República, estados y municipios)	172
4.5.1.1. Ejecución de sentencias contra la República y los estados.....	172
4.5.1.2. Ejecución Voluntaria (Artículo 99 DLOPGR)....	173
4.5.1.3. Ejecución forzosa (Artículo 100 DLOPGR)....	173
4.5.2. Ejecución de sentencias contra los municipios	174
4.5.2.1. Ejecución voluntaria (art. 157 LOPPM).....	174
4.5.2.2. Ejecución forzosa (art. 158 LOPPM)	174
4.5.3. Ejecución de sentencias contra institutos autónomos y otros entes	175
4.5.3.1. Ejecución voluntaria (artículo 109 LOJCA)....	176
4.5.3.2. Ejecución forzosa (artículo 110 LOJCA)	176
4.5.4. Ejecución contra los particulares	177
4.5.4.1. La desjudicialización de la ejecución forzosa de sentencias	177
4.5.4.2. Procedimientos administrativos de Intimación y de Cobro Ejecutivo	180
4.5.4.2.1. Procedimiento de intimación (artículos 222-225 COT)	180
4.5.4.2.2. Procedimiento de cobro ejecutivo (artículos 226-238 COT)	181
5. Falta de independencia e imparcialidad del juez contencioso tributario.....	184
V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	188

I. INTRODUCCIÓN

El derecho tributario, también denominado derecho fiscal, constituye una rama del derecho financiero y, a su vez, integra un sector más amplio del derecho público, en cuanto regula relaciones jurídicas en las que el Estado actúa investido de potestades de supremacía frente a los particulares. Su fundamento último se encuentra en la potestad tributaria, entendida como la manifestación del *ius imperium* derivado de la soberanía estatal, que faculta al Estado para crear, modificar, suprimir y recaudar tributos de manera unilateral, así como para establecer exenciones, exoneraciones, beneficios e incentivos fiscales.

En virtud de la potestad tributaria, el poder público se encuentra habilitado para dictar normas jurídicas mediante las cuales puede exigir a las personas la entrega de una porción de sus rentas o patrimonios, con el objeto de atender las necesidades públicas y financiar los fines del Estado.

En Venezuela, la potestad tributaria está expresamente reconocida en la Constitución, particularmente en su artículo 156, numeral 12, que atribuye al poder público nacional la competencia para la creación, organización, recaudación, administración y control de determinados tributos; sin perjuicio de la potestad tributaria que corresponde a los estados y municipios, la cual debe ejercerse dentro del marco de la competencia y autonomía constitucionalmente establecidas.

Esa potestad tributaria del Estado se encuentra delimitada por un régimen jurídico tributario y fiscal de rango constitucional y legal. En el plano constitucional, este régimen se estructura sobre principios fundamentales como el deber general de contribuir a los gastos públicos (artículo 133); la justa distribución de las cargas públicas conforme a la capacidad económica del contribuyente, la protección de la economía

y la elevación del nivel de vida (artículo 316); la legalidad tributaria, la no confiscatoriedad y la penalización de la evasión fiscal (artículo 317); así como los principios generales de igualdad (artículo 21), debido proceso en sede administrativa y judicial (artículo 49) y

Además de lo previsto en la Constitución, este régimen jurídico tributario y fiscal se encuentra plasmado en un conjunto de normas de distinta naturaleza, muchas de ellas formadas por tratados internacionales, particularmente los convenios bilaterales de protección de inversiones y para evitar la doble tributación suscritos y ratificados por Venezuela.

En el ámbito interno, el derecho tributario es regulado fundamentalmente por el Código Orgánico Tributario (COT)¹, cuyo artículo 1 establece que las disposiciones contenidas en él son aplicables de forma directa a los tributos nacionales y de forma supletoria, en el caso de los tributos aduaneros, así como para los tributos de los estados, municipios y demás entes político-territoriales.

También existen leyes tributarias especiales que complementan la regulación del COT, como son la Ley Orgánica de Aduanas (LOAD)²; la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (LSENIAT)³, la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los estados y municipios (LOCAPTEM)⁴; y leyes que establecen tributos concretos, como lo son la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁵, la Ley de Impuesto sobre la Renta⁶, entre otras.

¹ Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.507 Extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

² Decreto Constituyente de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.507 Extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

³ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.211 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015.

⁴ Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los estados y municipios, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6755 Extraordinario, de fecha 10 de agosto de 2023.

⁵ Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6507 Extraordinario, de fecha 29 de enero de 2020.

⁶ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6210 Extraordinario, de fecha 30 de diciembre de 2015.

A todo esto se suman diversos instrumentos normativos de carácter sublegal, tales como los reglamentos dictados por el Ejecutivo Nacional, las resoluciones administrativas y otros actos administrativos de carácter general, que desarrollan y precisan la aplicación de las normas tributarias.

Como resultado del ejercicio de la potestad tributaria, estos instrumentos normativos atribuyen a los órganos ejecutivos del Estado las denominadas competencias tributarias, mediante las cuales la Administración despliega su actividad de gestión, fiscalización, inspección, determinación y recaudación de los tributos. Una vez que la obligación tributaria se torna exigible, dichos órganos se encuentran habilitados para proceder a su cobro, de conformidad con los procedimientos legalmente establecidos.⁷

A partir de lo anterior, la doctrina ha distinguido dos dimensiones de esta disciplina jurídica: el derecho tributario material y el derecho tributario formal o administrativo⁸. El primero, derecho tributario material, comprende las normas sustanciales que regulan la relación jurídica tributaria, desde el nacimiento de la obligación -a través de la configuración del hecho imponible- hasta su extinción. En otras palabras, el derecho tributario material “*tiene la trascendental función de regular la relación jurídica que unirá al acreedor Estado y a los deudores contribuyentes durante el lapso que transcurra entre la creación de un tributo (...) y su pago*”⁹.

El derecho tributario formal o administrativo sirve como complemento indispensable del derecho tributario material, en cuanto establece las normas y procedimientos administrativos necesarios para hacer efectiva la obligación tributaria.

⁷ Allan Brewer-Carías, “Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias”, consultado en *Allan R. Brewer-Carías Tributarista*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2023. p. 420.

⁸ *Vid.* Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na edición, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, 2005. p. 36 y 37; Catalina García Vizcaino, *Derecho Tributario*, tomo II, Parte General (Continuación), 2da Edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 2000. p. 1-2; y Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8va edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002. pp. 317, 393.

⁹ Héctor Belisario Villegas, *ob. cit.* p. 370.

El derecho tributario formal o administrativo se identifica con el conjunto de disposiciones que regulan la actividad de la Administración pública en relación con el ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones jurídico-tributarias que ésta entabla con los particulares en el desarrollo de dicha actividad administrativa. Es a través del derecho tributario formal que se organizan los órganos competentes de la Administración tributaria, se establecen sus potestades y se regulan los procedimientos que permiten ejercer eficazmente la función de recaudar tributos.

A la luz de lo anterior resulta evidente que, independientemente de las posturas doctrinarias sobre la autonomía del derecho tributario¹⁰, el derecho tributario tiene íntimas relaciones con el derecho administrativo, las cuales se manifiestan, entre otras, en “*el examen judicial de actuaciones que concretan el ejercicio de potestades administrativas, en la utilización de la noción básica de acto administrativo y de sus elementos, en la invocación de la presunción de legitimidad del acto administrativo, en la necesidad del expediente administrativo, en los poderes inquisitivos del juez y en los efectos del fallo*”¹¹.

Esta afirmación pone en relieve que el derecho tributario formal, constituye una concreción del derecho administrativo, en el sentido de que regula la emisión de actos administrativos, la sustanciación de procedimientos de determinación y fiscalización, así como el uso de medidas de coerción y control frente al contribuyente, entre otros.

He manifestado en diversas ocasiones que el derecho administrativo es organización administrativa, es actividad administrativa y, es también, control jurisdiccional. Por lo tanto, considero que:

¹⁰ Así, por ejemplo, hay autores como Hensel que consideran al derecho tributario como una disciplina autónoma por su contenido y método, tanto desde un punto de vista material como formal. En cambio, otros autores como Jarach consideran que solo el derecho tributario material goza de autonomía y que el formal está subordinado inevitablemente al derecho administrativo. *Vid.* Albert Hensel, *Steuerrecht*, 3ra Edición, Berlín, 1933. p. 1, 6 y 164, Cit. en Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005. pp. 28; y Dino Jarach, “El hecho imponible”, *Revista Jurídica Argentina*, Buenos Aires, 1943. p. 21. Cit. en Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005. pp. 28.

¹¹ Gabriel Ruan Santos, “El Recurso Contencioso Tributario: ensayo de su perfil”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 56, año XXVI Julio-Agosto-Septiembre, Caracas, 1992.

(...) El derecho administrativo es el conjunto de principios y normas de derecho público que regulan la creación, organización y régimen de competencias de los órganos administrativos, las relaciones de esos órganos administrativos entre sí y con los administrados en razón de la actividad administrativa -policía, prestación de servicio público, gestión económica y fomento- que llevan adelante y que se concreta en actuaciones materiales, actos administrativos, contratos administrativos y hechos administrativos, así como el régimen de control jurisdiccional dirigido a garantizar el sometimiento a derecho de la actuación de la administración pública¹².

Desde esta perspectiva, dentro del derecho tributario formal o administrativo pueden distinguirse con claridad esas mismas tres dimensiones. Por una parte, una **organización administrativa tributaria**, conformada por los órganos centralizados y descentralizados a quienes se atribuye la potestad de determinar y recaudar tributos. Por otra, una **actividad administrativa tributaria**, que comprende la determinación, fiscalización, recaudación y control de los deberes tributarios. Finalmente, un **control jurisdiccional**, que corresponde a la jurisdicción contencioso-tributaria y asegura, a través de sus procedimientos, tanto la legalidad de la actuación administrativa como la tutela de los derechos de los contribuyentes.

Tengamos en cuenta, concretamente, que la Administración tributaria, en ejercicio de sus atribuciones, puede incidir directamente en la esfera jurídica de los contribuyentes. A través de actos de fiscalización, determinación, liquidación, recaudación y sanción; puede también imponer cargas económicas inmediatas y coactivas, lo que hace indispensable la existencia de mecanismos jurisdiccionales eficaces que permitan controlar su actuación y proteger los derechos e intereses legítimos de los administrados frente a eventuales excesos de poder.

De este modo surge la jurisdicción contencioso tributaria, como una manifestación particular del contencioso administrativo, orientada al control del ejercicio del poder tributario del Estado. En su

¹² Rafael Badell Madrid, "Derecho administrativo marítimo", *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*, Tomo I, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020. p. 160.

configuración moderna, el contencioso tributario constituye una jurisdicción especializada integrada en la jurisdicción contencioso-administrativa, cuyo objeto es someter al control judicial la actividad o inactividad de la Administración pública en materia fiscal, garantizando su sujeción a la Constitución, a la ley y, en general, al derecho.

La expresión *contencioso tributario* alude al conjunto de mecanismos jurisdiccionales a través de los cuales se ejerce el control judicial sobre la actividad -o inactividad- administrativa en materia tributaria, así como sobre los actos, actuaciones u omisiones que incidan en la esfera jurídica de los particulares, con independencia del órgano o ente de la Administración pública con competencia tributaria del cual emanen.

El contencioso tributario constituye un instrumento esencial para la aplicación material del derecho tributario, en la medida que asegura que las normas fiscales se ejecuten conforme a derecho y a los principios constitucionales que las informan; en tanto que el derecho tributario constituye el presupuesto normativo sobre el cual se articula el contencioso tributario como mecanismo de control jurisdiccional del ejercicio del poder fiscal.

A través del contencioso tributario se dirimen los conflictos que surgen entre los contribuyentes y la Administración con motivo de las relaciones jurídico-tributarias que los vinculan, permitiendo no solo el control de la legalidad de la actuación administrativa, sino también la tutela efectiva plena de los derechos e intereses legítimos de los particulares. Se trata, en consecuencia, de una manifestación especializada del contencioso administrativo, orientada a someter a la revisión judicial el ejercicio del poder tributario del Estado.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 259 de la Constitución, la jurisdicción contencioso-administrativa es competente en general para:

- i) anular los actos administrativos, sean estos expresos (de efectos particulares o generales, definitivos o de trámite, o de autoridad) o tácitos, el silencio administrativo -de efectos negativos o positivos y reglamentos;
- ii) condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios por la responsabilidad contractual o extracontractual que incurra la administración;

- iii) conocer los reclamos por la prestación deficiente de servicios públicos; y
- iv) disponer lo necesario para el restablecimiento de situaciones jurídicas lesionadas por la actividad administrativa (fuentes residuales que no pueden incluirse en la noción del hecho ilícito o del contrato, a saber, las abstenciones y vías de hecho). En muchas ocasiones he dicho que la justicia administrativa no puede entenderse solo como un conjunto de tribunales, reglas y principios procesales; sino que es, primero y principalmente, una garantía constitucional destinada a asegurar que la Administración pública adecúe su actuación a las atribuciones, competencias y límites establecidos en la Constitución y las leyes, en protección de la libertad y de los derechos e intereses de los ciudadanos.¹³

La jurisdicción contencioso-administrativa -que en Venezuela es de rango constitucional desde 1961- constituye así un medio para actualizar esa tutela judicial efectiva de los ciudadanos frente a la administración y de proteger sus derechos ante las lesiones sufridas como consecuencia de cualquiera de las actuaciones administrativas.¹⁴

La justicia administrativa tiene carácter universal, lo que implica el sometimiento a derecho de todos los órganos del Estado que ejercen funciones administrativas, independientemente de la forma como se manifieste esa actuación, tanto de los órganos del Poder Público en sus distintos niveles territoriales como de los particulares que ejerzan funciones administrativas

Conforme a dicho principio de universalidad, recogido expresamente en el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LOJCA)¹⁵, no hay actos administrativos de efectos generales o particulares, sean estos expresos, presuntos o tácitos; silen-

¹³ *Vid.*, entre otros, Rafael Badell Madrid, “Consideraciones generales sobre la jurisdicción contencioso administrativa”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* Nro. 167, enero-marzo 2022, ACIENPOL, Caracas, 2022. Pp. 195-240.

¹⁴ Rafael Badell Madrid, “Algunas consideraciones sobre la justicia administrativa”, *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano (REDAV)* Nro. 15, Universidad Monteávila, Caracas, mayo-agosto, 2019. p. 138.

¹⁵ Publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.451 de fecha 22 de junio de 2010.

cio administrativo; vías de hecho; abstenciones u omisiones; contratos; prestación de servicios públicos o cualquier otra actuación administrativa que pueda afectar la esfera jurídica de los administrados o sus intereses legítimos, personales y directos que estén excluidos del control contencioso administrativo.

Antes y por el contrario, toda actuación u omisión administrativa, independientemente de la materia a que se refiere y de la autoridad de la cual emane, es objeto de control de la jurisdicción contencioso-administrativa que, incluso, se extiende a los actos dictados por los particulares en ejercicio de funciones públicas.

Dentro de ese ámbito general de control contencioso administrativo, se incluye, especialmente, la actividad administrativa de naturaleza tributaria, cuyo ejercicio corresponde fundamentalmente a los órganos y entes de la Administración pública con competencia fiscal.

Es precisamente para controlar esa actividad administrativa tributaria que se ha diseñado la jurisdicción contencioso tributaria, como un mecanismo judicial especializado destinado a resolver las controversias que se suscitan entre la Administración y los contribuyentes con ocasión de la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

La jurisdicción contencioso tributaria ha sido definida como “*el conjunto de jueces y magistrados, independientes y sujetos a la ley, a quienes se ha otorgado la potestad de solucionar en forma definitiva e irrevocable los conflictos intersubjetivos surgidos con ocasión de los actos, hechos u omisiones de la Administración Tributaria (lato sensu) que en cualquier forma afecten los derechos e intereses de las personas (naturales o jurídicas)*”¹⁶.

Ahora bien, dada la estrecha vinculación del contencioso tributario con la jurisdicción contencioso-administrativa general, es muy necesario delimitar con precisión el ámbito material de control de cada una de ellas, así como determinar cuáles principios, instituciones y disposiciones propias del contencioso administrativo general resultan aplicables -total o parcialmente- al contencioso tributario.

Para entender correctamente la dimensión del contencioso tributario es necesario detenernos un momento en el examen de la organización

¹⁶ Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2021. p. 396.

administrativa tributaria y la actividad administrativa que despliega la Administración en ejercicio de la potestad fiscal, en cuanto constituyen el presupuesto lógico y jurídico del control jurisdiccional.

Luego, nos vamos a referir al contencioso tributario venezolano, a partir de sus dimensiones sustantiva, orgánica y procesal. Esto lo haremos a partir de la consulta de las disposiciones constitucionales, legales y sublegales vigentes, complementada con el estudio de la doctrina especializada y de la jurisprudencia relevante en la materia.

Prestamos especial atención a las oscilaciones y cambios de criterio de las Salas Constitucional (SC) y Político-Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), en la medida en que tales vaivenes han incidido de manera decisiva en la configuración del régimen contencioso tributario venezolano, contribuyendo, en no pocos casos, a redefinir su alcance.

Empezamos con el aspecto sustantivo. Con tal propósito, partimos del análisis del derecho tributario formal o administrativo y de la estructura de la Administración tributaria, así como de las distintas manifestaciones de la actividad administrativa en materia fiscal -normativa, fiscalizadora, determinadora, sancionadora y consultiva-, todo lo cual constituye el sustrato jurídico material sobre el cual se proyecta el control contencioso tributario.

Seguidamente, analizamos el aspecto orgánico de la jurisdicción contencioso-tributaria como mecanismo especializado destinado a garantizar la tutela judicial efectiva de los contribuyentes, así como la materia concreta que integra su objeto de control.

Luego, examinamos el aspecto procesal, que incluye el régimen de competencias de los órganos jurisdiccionales con competencia en la materia, los distintos medios de impugnación previstos en el ordenamiento jurídico y el *iter* procesal aplicable a cada uno de ellos.

Finalmente, nos referimos al régimen de ejecución de sentencias en materia tributaria, examinado, en primer lugar, las prerrogativas de las administraciones tributarias perdidosas frente a las pretensiones de ejecución de lo decidido por parte de los administrados y, por otra parte, la **regresión institucional** que ha supuesto la desjudicialización de la ejecución forzosa de las sentencias firmes contra particulares, especialmente a partir de la reforma del COT de 2014 se sustituyó

el juicio ejecutivo por los procedimientos administrativos de intimación y cobro ejecutivo y consigo el traslado inconstitucional de dicha potestad jurisdiccional a la Administración tributaria en sus distintos niveles.

II. ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA

1. Consideraciones generales

La actuación del Estado en materia tributaria se despliega fundamentalmente a través de una organización administrativa, regida por principios y normas que determinan la estructura, funcionamiento y competencia de los órganos y autoridades que, en su conjunto, integran la Administración tributaria.

De conformidad con lo previsto en la Constitución y en la legislación tributaria, dicha Administración tiene atribuido un conjunto de potestades orientadas a garantizar la gestión integral del sistema impositivo. En términos generales, el COT establece que sus competencias comprenden la recaudación de tributos y de sus accesorios, la ejecución de procedimientos de verificación, fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias, así como la liquidación de los montos adeudados por los contribuyentes.

Asimismo, corresponde a la Administración tributaria desarrollar los instrumentos administrativos necesarios para la adecuada gestión y control fiscal -entre ellos, la implementación de registros únicos de identificación fiscal- y promover mecanismos de coordinación institucional mediante la celebración de convenios o contratos con organismos públicos y privados, todo ello con el propósito de asegurar la efectiva aplicación de las normas tributarias y la correcta percepción de los ingresos públicos (artículo 131 del COT).

La Administración tributaria se encuentra estructurada en una organización administrativa centralizada y en administraciones descentralizadas, las cuales, a su vez, pueden revestir formas de descentralización territorial (estados y municipios) o funcional (entes de recaudación parafiscal). A continuación nos referiremos a los principales órganos y entes que componen la organización administrativa tributaria.

2. Administración tributaria centralizada

La administración tributaria centralizada está conformada por el presidente de la República, el Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas y el Consejo Superior de Armonización Tributaria.

2.1. Presidencia de la República

Dentro de la estructura organizativa de la administración tributaria encontramos, en primer lugar, al Presidente de la República a quien le corresponde reglamentar las disposiciones legales en materia tributaria, autorizar el reajuste de la unidad tributaria, así como emitir o reformar los decretos generales de exoneraciones de tributos nacionales, así como designar al máximo jerarca de la Administración tributaria nacional.

Efectivamente, corresponde al Presidente de la República reglamentar las disposiciones legales en materia tributaria en concordancia con lo previsto en el artículo 236 numeral 10 de la Constitución, el cual dispone que: *“Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República: (...) 10. Reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón”*.

Asimismo, el artículo 89 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP)¹⁷, delimita dicha potestad reglamentaria en su parte *in fine*: *“... Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como **tributos**, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público” (Negritas nuestras)*.

Otra de las competencias del Presidente de la República en materia tributaria consiste en autorizar el reajuste de la unidad tributaria (U.T.) (artículo 131 numeral 15 del COT), así como emitir o reformar los decretos generales de exoneraciones de tributos nacionales (numeral 3 del artículo 3 y el artículo 77 del COT).

También corresponde al Presidente de la República designar al máximo jerarca de la Administración tributaria nacional, tal como

¹⁷ Ley Orgánica de la Administración Pública, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.147 Extraordinario, de fecha 17 de noviembre de 2014.

establece la parte *in fine* del artículo 317 constitucional: “... *La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley*”.

El artículo 7 de la LSENIAT desarrolla esta disposición constitucional, pues establece que el SENIAT actuará “(...) *bajo la dirección del (de la) Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, **quien será la máxima autoridad**. Asimismo, será Jefe (Jefa) de la Administración Aduanera y Tributaria (...)*” (Resaltado nuestro). Por su parte, el artículo 8 *ejusdem* conecta ambas disposiciones, al determinar que el Superintendente Nacional del SENIAT será de libre nombramiento y remoción por parte del Presidente de la República.

Por su parte, la exposición de motivos de la LSENIAT establece:

Finalmente, además del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el Presidente o Presidenta de la República Bolivariana de Venezuela, podrá disponer de los ingresos que generen los tributos, con excepción de los ingresos provenientes de la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, para la ejecución proyectos especiales.

Dicha declaración es posteriormente desarrollada por el artículo 16 *ejusdem*:

Artículo 16. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dispondrá de las siguientes fuentes de Ingresos:

(...) Un porcentaje mínimo del tres por ciento (3%) hasta un máximo del cinco por ciento (5%) de los ingresos que generen los tributos que administra, con exclusión de los ingresos provenientes de la explotación de hidrocarburos y actividades conexas. Además del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el Presidente o Presidenta de la República Bolivariana de Venezuela, podrá disponer de los referidos Ingresos para la ejecución proyectos especiales. (Resaltado nuestro).

2.2. Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas

De acuerdo con lo establecido en el artículo 90 numeral 1 de la LOAP, corresponde al ministerio competente en cada materia iniciar el procedimiento de elaboración de los reglamentos, lo cual implica la preparación del respectivo proyecto acompañado de un informe técnico sobre su impacto o incidencia presupuestaria.

En el ámbito tributario, esta atribución recae en el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas¹⁸, al que corresponde ejercer dicha función en la reglamentación de las leyes tributarias.

El Reglamento Orgánico del Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas¹⁹ establece que dicho órgano será el encargado, a través de su Oficina de Auditoría Interna, de evaluar, supervisar y controlar fiscalmente al SENIAT, conforme a las normas que rigen la materia (artículos 39 y 41).

2.3. Consejo Superior de Armonización Tributaria

De acuerdo con el numeral 13 del artículo 156 Constitucional, es competencia del Poder Público Nacional *“13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial”*.

Con fundamento en esta disposición, la Asamblea Nacional dictó en el año 2023 la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los estados y municipios (LOCAPTEM)²⁰, que tiene por objeto *“(...) garantizar la coordinación y armonización de las potestades tributarias que corresponden a los estados y munici-*

¹⁸ Nombre asignado por el artículo 2 del Decreto N° 5.080, mediante el cual se crea el Ministerio del Poder Popular de Comercio Exterior, publicado en Gaceta Oficial Extraordinario Nro. 6.878, de fecha 15 de enero de 2025.

¹⁹ Decreto N° 4.835, mediante el cual se dicta el Reglamento Orgánico del Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Comercio Exterior, publicado en Gaceta Oficial Nro. 42.688, de fecha 9 de agosto de 2023.

²⁰ Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los estados y municipios, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6755 Extraordinario, de fecha 10 de agosto de 2023.

pios, estableciendo los principios, parámetros, limitaciones, tipos impositivos y alícuotas aplicables, de conformidad con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela” (artículo 1).

Esto quiere decir que la LOCAPTEM consagró, ahora con rango legal, lo estipulado indebidamente por las sentencias Nros. 78 y 118 dictadas por la SC del TSJ en 2020, mediante las cuales el Poder Judicial ordenó a los alcaldes y municipios a adecuar sus ordenanzas sobre tributos municipales al “Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal”²¹.

Esta norma, lamentablemente, diluye la autonomía de los municipios, al limitar su potestad tributaria con base en determinados parámetros, concentrando mayor dominio en cabeza del Poder Público Nacional, lo cual resulta contrario a la naturaleza de un Estado Federal Descentralizado.

Para cumplir el objeto descrito en el artículo 1º, la LOCAPTEM creó el Consejo Superior de Armonización Tributaria, como órgano colegiado para proponer y opinar sobre políticas orientadas a fortalecer la coordinación y armonización de las potestades tributarias de los estados y municipios. Dicho órgano está compuesto por: (i) el Ministro de Economía y Finanzas como presidente, (ii) el Superintendente del SENIAT, (iii) tres gobernadores, y (iv) tres alcaldes (artículo 27 *ejusdem*). El funcionamiento y organización de dicho órgano se rige por las normas que al efecto dicte el Ministerio con competencia en finanzas²².

Las atribuciones esenciales del Consejo Superior de Armonización Tributaria son de consulta y opinión (artículo 28 *ejusdem*), las cuales no tendrán carácter vinculante, ni son actos que causen estado, por lo tanto, no será sujeto a control contencioso tributario.

Sin embargo, en algunas circunstancias el Ministerio en materia de finanzas está obligado a escuchar la opinión del Consejo previo a la

²¹ Vid. Rafael Badell Madrid, “Consideraciones sobre las sentencias de la Sala Constitucional que suspendieron la aplicación de las leyes estatales y municipales sobre impuestos y ordenaron a Alcaldes adecuar sus ordenanzas sobre tributos municipales al ‘Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal’”, *La Pseudoarmonización Tributaria Municipal*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2022. pp. 29-53.

²² Resolución N° 010-2023, Normas sobre la Organización y Funcionamiento del Consejo Superior de Armonización Tributaria, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.783 Extraordinario, de fecha 29 de diciembre de 2023.

emisión de un acto, aunque no esté obligado a seguir su recomendación (artículos 32, 37, 38 de la LOCAPTEM, entre otros), tal fue el caso de la Resolución N° 011-2023, mediante la cual se establecieron las Tablas de Valores Máximos Aplicables a Impuestos y Tasas Estadales y Municipales²³.

3. Administración tributaria desconcentrada y descentralizada

Además de la Administración tributaria centralizada, hay también una Administración tributaria desconcentrada y descentralizada, conforme al modelo constitucional de distribución territorial y funcional del Poder Público. Desde el punto de vista organizativo, la función tributaria se ejerce mediante órganos centralizados, órganos desconcentrados y, adicionalmente, a través de órganos descentralizados territorialmente.

La desconcentración administrativa constituye una técnica de organización interna mediante la cual se atribuyen competencias específicas a órganos sin personalidad jurídica propia, pero dotados de autonomía funcional, administrativa y financiera para asegurar una gestión más especializada y eficiente, permaneciendo sometidos al control jerárquico del órgano de adscripción.

Bajo la figura de la desconcentración organizativa, se estructura el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), órgano ejecutor de la Administración tributaria nacional, concebido como un servicio desconcentrado, sin personalidad jurídica propia, pero dotado de autonomía funcional, administrativa y financiera, cuyo cometido es materializar las funciones de recaudación, fiscalización y control aduanero y tributario del Poder Público Nacional.

Igualmente, existen Administraciones tributarias descentralizadas territorialmente, en las que se encuentran las Oficinas tributarias estadales y municipales, y hay también administraciones descentralizadas funcionalmente en la que se encuentran los Agentes de recaudación parafiscal.

²³ Resolución N° 011-2023, mediante la cual se establece las Tablas de Valores Máximos Aplicables a Impuestos y Tasas Estadales y Municipales, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.783 Extraordinario, de fecha 29 de diciembre de 2023.

3.1. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)

Según el artículo 1 de su ley de creación, el SENIAT “... *será órgano de ejecución de la administración aduanera y tributaria nacional...*”; en tanto que el artículo 2 *ejusdem* lo describe como: “*un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera adscrito al Ministerio con competencia en materia de economía y finanzas*”. Dicho de otra manera, es el principal órgano del Estado para cumplir las funciones de fiscalización y recaudación de tributos.

El artículo 4 *ejusdem* detalla las competencias tributarias del SENIAT, entre las cuales puede destacarse:

1. Administrar el sistema de los tributos de la competencia del Poder Público Nacional, en concordancia con la política definida por el Ejecutivo Nacional;
6. Emitir criterio técnico sobre las implicaciones tributarias y aduaneras de las propuestas legales o reglamentarias que se le presenten;
7. Recaudar los tributos de la competencia del Poder Público Nacional y sus respectivos accesorios, así como cualquier otro tributo cuya recaudación le sea asignada por la ley o convenio especial;
8. Ejercer las funciones de control, inspección y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario;
10. Definir y ejecutar las políticas administrativas tendentes a reducir los márgenes de evasión fiscal y, en especial, prevenir, investigar y sancionar administrativamente los ilícitos aduaneros y tributarios;
11. Ejercer la facultad de revisión de los actos emanados del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, conforme al ordenamiento jurídico aplicable;
12. Conocer, sustanciar y decidir los recursos administrativos interpuestos contra los actos dictados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, de conformidad con el ordenamiento jurídico;
14. Ejercer en cualquier instancia la representación judicial y extrajudicial de los intereses de la República, previa sustitución

otorgada por el Procurador o Procuradora General de la República a los funcionarios adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria;

15. Ejecutar el cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como las garantías constituidas a favor del Estado;

16. Tramitar y autorizar los reintegros y devoluciones establecidos en la normativa aduanera y tributaria;

17. Tramitar, autorizar o instrumentar los incentivos y beneficios fiscales establecidos en la normativa aduanera y tributaria;

20. Llevar los registros, promover, coordinar y controlar la inscripción de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y aduanera;

39. Otorgar contratos, comprometer y ordenar los pagos de las adquisiciones que requiera el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, de acuerdo a la normativa legal;

40. Expedir y certificar copia de los documentos y expedientes administrativos que reposen en sus archivos, a quienes tengan interés legítimo, de conformidad con lo establecido por el ordenamiento jurídico;

47. Las demás que le atribuya el ordenamiento jurídico vigente.

De modo que el SENIAT goza de una naturaleza dual que le permite ejercer un amplio espectro de atribuciones. En primer lugar, ejerce competencias en materia aduanera, mediante la cual interviene, facilita y controla la entrada, permanencia y salida del territorio nacional de mercancías que sean objeto de tráfico internacional, y determina el régimen y tributos que le resultan aplicables.

En segundo término, el SENIAT está revestido de competencias de naturaleza tributaria, las cuales constituyen su eje central de acción. Estas incluyen funciones fundamentales como la fiscalización, la inspección y la recaudación de tributos, orientadas a garantizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas.

3.2. Oficinas tributarias estatales

El numeral 4 del artículo 164 de la Constitución establece como competencia exclusiva de los Estados: *“La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales”*.

En atención a este mandato, cada Estado debe constituir el órgano encargado de ejercer las funciones de administración tributaria estatal. Dichos órganos contarán con las potestades que le confieran su respectivos instrumentos normativos, siempre en armonía con la Constitución y las leyes nacionales -especialmente la LOCAPTEM-. En consecuencia, la competencia tributaria de los Estados se limita a los tributos de carácter estatal, sin que puedan gravar materias reservadas al Poder Nacional o municipal, como ocurre con el Impuesto sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado.

La LOCAPTEM, como principal normativa armonizadora de los impuestos estatales y municipales, limitó la potestad tributaria de ambos. Por ejemplo, su artículo 15 dispone: “(...) *Ninguna norma tributaria estatal o municipal podrá establecer sanciones que excedan los límites máximos previstos en el Código Orgánico Tributario*”, siendo que el artículo 81 del COT los habilitaba para crear sanciones distintas a las reguladas por él, sin limitación más allá de los principios generales del derecho tributario (no confiscatoriedad y proporcionalidad).

3.3. Oficinas tributarias municipales

El numeral 3 del artículo 168 constitucional dispone que la autonomía municipal comprende: “*La creación, recaudación e inversión de sus ingresos*”. *Este dispositivo normativo debe interpretarse en conjunto con el artículo 179 constitucional*, que enumera las fuentes de ingreso de los municipios, entre las que se encuentran los tributos de carácter municipal.

Por lo tanto, los municipios gozan de la potestad para crear, recaudar y administrar sus propios tributos, en el marco de la Constitución y la ley. Para el cumplimiento de esta función, deben constituir oficinas tributarias municipales, análogas a las estatales, encargadas de llevar a cabo las funciones administrativas de recaudación y control fiscal.

Dicha potestad se encuentra regulada especialmente por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM)²⁴ y la LOCAPTEM -comentarios *supra*-, las cuales disponen normas de armonización que limitan la autonomía tributaria de los municipios.

²⁴ Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.015 Extraordinario, de fecha 28 de diciembre de 2010.

3.4. Agentes de recaudación parafiscal

Existen algunos entes y órganos que, por mandato legal expreso, cumplen funciones de recaudación tributaria en nombre del Estado. Tal es el caso del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS), el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), Fondo Nacional Antidrogas (FONA), la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL), el Centro Nacional Autónomo de Cinematografía (CNAC), el Instituto Nacional de Turismo (INATUR), el Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, el Fondo Nacional de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil, el Instituto Nacional de los Espacios Acuáticos (INEA), el Instituto Nacional de Aeronáutica Civil (INAC), entre otros.

Asimismo, existen otros entes que ejecutan actividades similares a las antes descritas, pero que la jurisprudencia ha calificado -alarmantemente- como actividad de servicio público, negando el carácter tributario o parafiscal de estos. Tal es el caso de las contribuciones realizadas al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda (FAOV) gestionado por el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH)²⁵.

En efecto, la SC del TSJ, mediante sentencia Nro. 1771 del 28 de noviembre de 2011, dispuso que el FAOV despliega actividades de servicio público, puesto que sus recursos no están destinados al financiamiento de las instituciones responsables de su administración, ni tampoco están dirigidos a individuos o grupos sociales, lo que implica que los aportes a dicho fondo son un ahorro de carácter obligatorio, por lo que, a su juicio, no es posible su catalogación como una contribución parafiscal y tampoco tributaria²⁶.

Comoquiera que sea, la actuación desplegada por los entes de recaudación parafiscal no supone una delegación general de la potestad tributaria -la cual corresponde en exclusiva a la República, los estados

²⁵ Sobre este tema véase en José Amado Mejías Betancourt, “La Crisis del Derecho Tributario: El caso del BANAVIH”, *Revista de Derecho Público* Nro. 130, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012.

²⁶ Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1771, de fecha 28 de noviembre de 2011, caso: *BANAVIH contra Inversiones Mukaren, C.A.* Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/1771-281111-2011-11-1279.HTML>

y los municipios, según el ámbito competencial previsto en la Constitución-, sino un mecanismo específico mediante el cual se les encomienda la recaudación de determinados aportes, tasas o contribuciones.

Estos agentes de recaudación actúan dentro del ámbito de la función administrativa tributaria, pero únicamente en la medida en que la ley les atribuya dicha potestad.

A diferencia de los tributos ordinarios, cuya finalidad es financiar de manera general el gasto público, los recursos recaudados por estos agentes se destinan al cumplimiento de un objetivo específico de interés público como la seguridad social y la educación.

Aunado a lo anterior, la tendencia en años recientes a la flexibilización del régimen organizativo tributario y la proliferación de tributos parafiscales ha dado lugar a la actuación de particulares como agentes de recaudación parafiscal, los cuales realizan actividad administrativa tributaria²⁷.

4. Otras manifestaciones de la Administración tributaria

El ejercicio de funciones estatales en materia tributaria corresponde principalmente a los órganos y entes de la Administración tributaria centralizada y descentralizada territorial y funcionalmente que hemos mencionado precedentemente; pero también puede llevarse a cabo por otros entes y órganos del Estado que, si bien no forman parte de la Administración tributaria propiamente dicha, ejercen actividades administrativas de contenido tributario por mandato de ley, en la medida en que apliquen, determinen o impongan impuestos, contribuciones o tasas, como es el caso del Servicio Autónomo de Registros y Notaría (SAREN)²⁸ o la Superintendencia Nacional de Actividades Hípicas (SUNAHIP)²⁹.

²⁷ Para el estudio del régimen parafiscal venezolano, véase: Juan Cristóbal Carmona Borjas, *Distopía Parafiscal en la Venezuela del Siglo XXI*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2023.

²⁸ Al respecto véase sentencia de la SC del TSJ Nro. 666, de fecha 26 de noviembre de 2021. Caso: *Miguel Ángel Carvajal Rojas contra SAREN*. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/314742-0666-261121-2021-19-0481.HTML>

²⁹ Al respecto véase sentencia de la SPA del TSJ Nro. 494, de fecha 6 de agosto de 2019, caso: *Unicria*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/306727-00494-6819-2019-2014-0217.html>

III. ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA

1. Consideraciones generales

La actividad administrativa tributaria constituye el conjunto de actuaciones que realizan los entes y órganos de la Administración pública -en sus distintos niveles y manifestaciones-, dirigidas a la gestión, control, recaudación y fiscalización de los tributos, así como a la resolución de controversias que surgen en su aplicación por medio de procedimientos administrativos.

Esa actividad administrativa tributaria puede ser **normativa**, cuando concreta y desarrolla la legislación aplicable; de **supervisión y control** para prevenir eventuales faltas o contravenciones a la normativa; **sancionatoria**, con el fin de corregir desviaciones e infracciones frente al incumplimiento de la ley y demás regulaciones vigentes; o **consultiva** para orientar a los particulares en una situación jurídica determinada.

Además de la actividad administrativa tributaria señalada **-normativa, de supervisión y control, sancionatoria y consultiva-** los órganos y entes de la Administración tributaria pueden desplegar actividad administrativa sin contenido tributario. Así sucede, por ejemplo, con la actividad administrativa que despliega la administración tributaria cuando celebra contratos con particulares para la prestación de un servicio; cuando dicta actos administrativos por medio de los cuales destituye a un funcionario; o cuando ejerce su actividad administrativa autorizatoria, las cuales no tienen contenido tributario de acuerdo con el criterio reiterado y pacífico del TSJ³⁰.

En estos casos, la actividad administrativa desplegada por la Administración tributaria no entra dentro del régimen de control contencioso tributario, sino que compete, en principio, a la jurisdicción contencioso administrativa ordinaria, según el caso.

Ahora bien, toda la actividad administrativa emanada de la administración tributaria, con o sin contenido tributario, se manifiesta, de

³⁰ *Vid.* Sentencias de la SPA Nros. 121 de fecha 10 de febrero de 2016, caso: *FYT 2006, C.A.*, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 40.858 del 29 de febrero de 2016; y 47 de fecha 25 de enero de 2018, caso: *Equipos y Sistemas Hidrocaven, C.A.* Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/207118-00047-25118-2018-2015-0797.HTML>

manera semejante a otras ramas del derecho administrativo, a través de múltiples formas:

- i) **actos administrativos**, en sus diferentes modalidades (expresos, tácitos, presuntos, de efectos generales o particulares);
- ii) **abstenciones y demoras excesivas**, cuando la Administración omite cumplir deberes de gestión o respuesta; y
- iii) **vías de hecho**, derivadas de actuaciones materiales carentes de fundamento jurídico.

Como toda actividad administrativa, esta actuación tributaria conserva su naturaleza sublegal y se sujeta a un régimen jurídico de derecho administrativo; no obstante, su especificidad le otorga autonomía en cuanto a los principios, técnicas y contenido propio del derecho tributario.

En efecto, conforme al principio de legalidad tributaria, cada órgano o ente que ejerza actividad administrativa tributaria deberá hacerlo facultado por un instrumento de rango legal en la materia. En el caso del SENIAT será la LSENIAT y otras leyes que establezcan y rijan los tributos nacionales; para los estados y municipios la LOCAPTEM, así como las leyes estatales y las ordenanzas, respectivamente; y para los entes de recaudación parafiscal sus respectivas leyes especiales.

Asimismo, cada una de estas normas puede crear sus propios procedimientos administrativos para la determinación e imposición de impuestos, tasas y contribuciones parafiscales; también podrán fijar sanciones distintas a las reguladas por el COT (artículo 81 *ejusdem*).

Tengamos en cuenta ahora el orden de prelación de las normas adjetivas en materia tributaria, toda vez que, según dispone el COT, los procedimientos en sede administrativa se rigen, en primer lugar, por las normas procedimentales previstas en su Capítulo III del Título IV, de la Administración Tributaria, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias.

En segundo término dispone que si las normas del COT resultan insuficientes, se deberán aplicar supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines.

De modo que el orden de aplicación de las normas para los procedimientos administrativos tributarios será así:

- i) las leyes especiales que regulen los procedimientos para la determinación e imposición de impuestos, tasas y contribuciones parafiscales;
- ii) el COT;
- iii) la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA)³¹, y
- iv) el Código de Procedimiento Civil (CPC)³².

2. Actividad normativa

La actividad administrativa tributaria no se agota en la aplicación individual de las leyes fiscales, sino que comprende una relevante **función normativa**, mediante la cual la Administración desarrolla, complementa y concreta el contenido de las leyes tributarias.

Esta potestad tributaria normativa se ejerce a través de **actos administrativos de efectos generales**, tales como reglamentos, resoluciones y demás disposiciones normativas, cuya finalidad es precisar aspectos técnicos, operativos y procedimentales indispensables para la correcta ejecución del sistema tributario. De allí que integran el marco normativo aplicable tanto a la Administración como al contribuyente y son parámetro de control de la legalidad de la actuación fiscal, tanto en sede administrativa como en la jurisdiccional.

Estos actos administrativos generales de contenido normativo constituyen **fuentes jurídicas secundarias**, en cuanto desarrollan el espíritu, propósito y finalidad de las normas con rango de ley en materia tributaria, sin que puedan innovar el orden legal ni alterar el principio de legalidad.

De hecho, las normas de rango sublegal dictadas por la Administración tributaria deben ceñirse a los principios y disposiciones contenidos en la Constitución y las leyes. En efecto, no regularán materias que sean parte de la reserva legal, es decir, no pueden crear, modificar ni extinguir tributos, establecer normas de procedimiento, etc.

³¹ Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, publicada en Gaceta Oficial Nro. 2818 Extraordinario, de fecha 1 de julio de 1981.

³² Código de Procedimiento Civil, publicado en Gaceta Oficial Nro. 4209 Extraordinario, de fecha 18 de septiembre de 1990.

La eficacia jurídica de esta actividad normativa está condicionada al cumplimiento del **principio de publicidad**, en tanto los actos administrativos de carácter general -y aquellos que interesen a un número indeterminado de personas- deben ser publicados en Gaceta Oficial o en el medio de publicación oficial correspondiente, salvo cuando se refieran a asuntos internos de la Administración (artículos 12 de LOAP y 72 de la LOPA).

3. Actividad de fiscalización y determinación tributaria

El control ejercido por la Administración tributaria sobre los contribuyentes se encuadra en la potestad general de investigación administrativa, que da lugar a una potestad fiscalizadora. Díaz, citado por Abache Carvajal, plantea que la potestad fiscalizadora es aquella dirigida a *“comprobar y verificar los hechos, actos, situaciones, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, como la integración de las bases imponibles o en su defecto la realización de actuaciones de información siempre referidas a una situación tributaria concreta”*³³.

Para el ejercicio de esa potestad fiscalizadora, el artículo 137 del COT faculta a la Administración tributaria, entre otras cosas, a:

- (i) Practicar fiscalizaciones, siempre autorizadas por providencia administrativa (numeral 1);
- (ii) Realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones de los contribuyentes, valiéndose de información suministrada por terceros (numeral 2);
- (iii) Exigir a los contribuyentes la exhibición de la contabilidad y demás documentos, datos e informaciones (numeral 3);
- (iv) Requerir a los contribuyentes que presten declaración en sus oficinas (numeral 4);
- (v) Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de la documentación (numeral 10);

³³ Vicente Óscar Díaz, *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997. p. 37. Cit. en Servilano Abache Carvajal, “La Potestad Fiscalizadora”, *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013. p. 545.

- (vi) Practicar inspecciones y fiscalizaciones en los locales y medios de transporte utilizados por los contribuyentes (numeral 12);
- (vii) Tomar posesión de los bienes con los que fundadamente suponga que se ha cometido un ilícito tributario, con el previo levantamiento del acta en que se especifiquen dichos bienes (numeral 14).

Asimismo, los artículos 141 y siguientes del COT establecen los mecanismos mediante los cuales la Administración podrá determinar la obligación tributaria (base cierta y base presuntiva), así como las facultades de las que dispone el órgano para sustanciar su decisión.

En principio, la determinación debe realizarse sobre base cierta, utilizando la documentación técnica y contable que refleja con precisión el hecho imponible. Sin embargo, la ley establece causales específicas que habilitan el uso de la base presuntiva como método supletorio. Este mecanismo faculta a la Administración tributaria para estimar la deuda mediante presunciones e indicios, siempre que el contribuyente no haya declarado debidamente, haya ocultado información o mantenga registros contables irregulares que impidan el conocimiento certero de sus operaciones.

A este respecto, el artículo 155 del COT establece una serie de deberes formales en cabeza de los contribuyentes, con el fin de garantizar la eficiencia en la ejecución de la actividad de fiscalización y determinación de la Administración tributaria.

A través de estos medios, la Administración verifica la ocurrencia del hecho imponible, cuantifica la base imponible y liquida el tributo, ya sea por autoliquidación del contribuyente (sujeta a control) o mediante determinación de oficio.

Como señala Abache Carvajal, la actividad de fiscalización y determinación tributaria implica que, *“cuando la Administración Tributaria dicta sus actos administrativos, afirma hechos jurídicos (y económicos) o incumplimientos normativos de trascendencia fiscal en la situación jurídico-subjetiva de un contribuyente en particular, y los subsume en la legislación aplicable (...)”*³⁴.

³⁴ Serviliano Abache Carvajal, “Sobre el proceso tributario venezolano: reflexiones y propuestas”, en *Revista Rechtsstaat: Estado De Derecho*, Número 1 Especial, noviembre 2022, Universidad de los Andes, Mérida, 2022. p. 434.

4. Actividad sancionatoria

En otras ocasiones he señalado que la actividad administrativa sancionatoria de la Administración, al igual que la potestad penal atribuida a los tribunales de justicia, es una manifestación del *ius puniendi* o potestad punitiva del Estado. En tal sentido, el *ius puniendi* no se agota en la imposición de penas por la comisión de delitos o faltas (ilícitos penales), sino que se proyecta también en la potestad de imponer sanciones administrativas frente a infracciones tipificadas por el ordenamiento jurídico³⁵.

Es una potestad anexa o inherente a toda potestad atribuida a la administración para la gestión de los intereses públicos y que se materializa a través de actos administrativos sancionatorios³⁶, es decir, a través de sanciones, definidas como “*un mal infligido a un administrado en ejercicio de la correspondiente potestad administrativa por un hecho o conducta constitutivos de infracción asimismo administrativa, es decir, tipificado legal y previamente como tal*”³⁷.

Desde la perspectiva constitucional, el ejercicio de esa potestad se encuentra sometido a estrictos límites derivados del principio de legalidad sancionatoria. En efecto, el numeral sexto del artículo 49 constitucional exige que toda sanción aplicada por la Administración, haya sido previamente establecida a través de una ley.

Tales sanciones pueden consistir tanto en la obligación de satisfacer una cantidad de dinero (multa), como en la pérdida (total o parcial, temporal o definitiva) de una situación jurídica subjetiva favorable constituida por el derecho administrativo (revocación de actos favorables, ejemplo: revocatoria de una licencia o autorización, etc.)³⁸.

En el ámbito tributario, la actividad sancionatoria de la Administración adquiere una particular relevancia, en la medida en que incide de

³⁵ Rafael Badell Madrid, “Potestad sancionatoria de la administración en Venezuela”, *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano* Nro. 22, enero-junio 2021, Centro para la Integración y el Derecho Público (CIDEP), Caracas, 2022. pp. 33-34.

³⁶ Alejandro Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*. Segunda Edición Ampliada. Editorial Tecnos. 1994.

³⁷ Luciano Parejo, “La Actividad Administrativa Represiva y el Régimen de las Sanciones Administrativas en el Derecho Español”. En *Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*. Allan Randolph Brewer-Carías, 1996.

³⁸ *Ídem*.

forma directa e intensa en la esfera jurídica y patrimonial de los contribuyentes. La Administración tributaria se encuentra legalmente investida de potestad sancionatoria para reprimir las conductas infractoras que vulneren tanto las obligaciones tributarias sustantivas como los deberes formales impuestos por el ordenamiento fiscal.

A nivel legal, la actividad sancionatoria de la Administración tributaria encuentra su desarrollo en el Título III del COT, “De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones”, que tipifica las conductas ilícitas y las sanciones aplicables a los contribuyentes. Dichas disposiciones se aplican a todos los ilícitos tributarios, con excepción de la normativa aduanera (artículo 79 del COT); y, en caso de que dicha normativa sea insuficiente, se aplica de forma supletoria los principios y normas del derecho penal que sean compatibles con la naturaleza y fines del derecho tributario (artículo 80 del COT).

El COT define como ilícito tributario a toda acción u omisión que contravenga las disposiciones del ordenamiento jurídico tributario y clasifica los ilícitos en tres categorías: formales, materiales y penales (artículo 81 COT).

Corresponde a la Administración tributaria el conocimiento y aplicación de las sanciones derivadas de los ilícitos formales y materiales, mientras que el juzgamiento de los ilícitos penales tributarios se reserva a los tribunales de la jurisdicción penal ordinaria, conforme al principio de jurisdiccionalidad penal.

Desde una perspectiva funcional, esa potestad sancionadora tributaria responde a un doble propósito. Por una parte, cumple una finalidad patrimonial, orientada a evitar que el Fisco se vea perjudicado económicamente como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias; y, por la otra, una finalidad propiamente punitiva, dirigida a sancionar la infracción al ordenamiento jurídico y a preservar la eficacia normativa del sistema tributario.

En este sentido, Fraga Pittaluga ha señalado que el ordenamiento tributario reacciona frente al sujeto pasivo infractor mediante dos tipos de respuestas: una reacción patrimonial, que se manifiesta en la determinación de la deuda tributaria, los intereses de mora y los recargos con finalidad resarcitoria; y una reacción estrictamente punitiva, dirigida a

sancionar la infracción y a prevenir su reiteración por parte del mismo contribuyente o de terceros.³⁹

No obstante, el ejercicio de la potestad sancionatoria tributaria no es ilimitado. De hecho, la actuación de la administración tributaria en ejercicio de la potestad sancionatoria se rige, además de lo dispuesto en las leyes tributarias, por los principios de legalidad, tipicidad, debido proceso, presunción de inocencia, culpabilidad, irretroactividad de las leyes, cosa juzgada, prescripción y proporcionalidad, los cuales constituyen “... *verdaderos derechos subjetivos de los ciudadanos, ya que están destinados a evitar que la Administración actúe de manera arbitraria o ilegítima*”.⁴⁰

5. Actividad consultiva

La actividad consultiva en general de la Administración puede entenderse tanto desde una perspectiva interna, mediante la cual los órganos de consulta de la Administración asesoran y emiten opiniones sobre los actos y resoluciones que deban tomar los órganos de la administración (v.g., las funciones consultiva que ejerce la Procuraduría General de la República); como desde una visión externa, en la que será un particular quien consulte la opinión de la administración sobre determinada situación jurídica, con el fin de encontrar certidumbre en el criterio que esta emita⁴¹.

En el ámbito tributario, la actividad consultiva es fundamental para garantizar los derechos de petición y a la buena administración de los contribuyentes, pues, a través de ella la Administración tributaria ofrece una opinión técnica sobre la interpretación o aplicación del ordenamiento jurídico tributario.

En tal sentido, los artículos 260 al 265 del COT disponen un procedimiento administrativo de consulta tributaria que permite -a quien tenga interés personal y directo- anticiparse a la aplicación de la

³⁹ Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. p. 794.

⁴⁰ Sobre este tema véase en Carlos Reverón Boulton, “Principios del derecho sancionador”, *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, Nro. 4., Caracas, 2014. pp. 78-105; y en Rafael Badell Madrid, “Potestad sancionatoria de la administración...”, ob. cit. pp. 33-84.

⁴¹ Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. p 303.

norma tributaria a un caso concreto. Sin embargo, la administración puede apartarse del criterio expuesto en la consulta, por lo que no es un acto vinculante.

En concreto, el SENIAT cuenta con la Gerencia General de los Servicios Jurídicos, que es el organismo competente “*Evacuar las consultas formuladas por quienes tuvieren interés personal y directo, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias y aduaneras en situaciones concretas*”⁴².

En garantía del derecho a la confianza legítima, el cumplimiento que el consultante realice conforme a la opinión de la administración o la validada por el silencio administrativo positivo garantiza que este no pueda ser sancionado, incluso si una interpretación posterior delata un error (artículo 264 COT). Esto no quiere decir que el vicio en la interpretación sea convalidado por la Administración tributaria, ya que esta no puede disponer del tributo; la corrección del criterio implica que el consultante deberá pagar la diferencia resultante de la nueva interpretación.

Estas opiniones emitidas por la Administración tributaria en razón de una consulta tributaria no pueden ser impugnadas por recurso alguno, según los dispone el artículo 265 del COT.

No obstante lo indicado por el COT, la jurisprudencia de la SPA ha admitido la impugnación de las respuestas de la administración a consultas tributarias siempre que las mismas afecten la esfera jurídica de los particulares, con base en el principio de la universalidad del control.

En efecto, la SPA del TSJ en sentencia Nro. 877 de fecha 17 de junio de 2009, caso *Interbank Seguros, C.A.*, analizando los artículos 235 y 242 del COT, precisó que, si bien en principio las opiniones administrativas no son recurribles, dicha conclusión cede cuando la respuesta a la consulta trasciende el plano meramente interpretativo y **afecta la esfera jurídica subjetiva del contribuyente**, convirtiéndose en un verdadero acto administrativo de efectos particulares. En palabras del fallo:

(...) en principio podría considerarse que las opiniones emanadas de la Administración Tributaria resultarían irrecurribles. No obstante, tomando en cuenta que uno de los presupuestos que hace

⁴² *Ibidem.* p. 308.

impugnable un acto administrativo es su afectación a la esfera jurídica subjetiva de los particulares, esta Sala considera que ante la existencia de ese presupuesto en las opiniones dadas por la Administración Tributaria con motivo de una consulta, es viable su recurribilidad.⁴³

La Sala reiteró además el criterio previamente sostenido en sentencia N° 34 del 10 de enero de 2008, caso *Línea Aérea de Servicio Ejecutivo Regional, C.A., (LASER)*, según el cual la recurribilidad de las respuestas a consultas tributarias se encuentra condicionada a que estas constituyan verdaderas decisiones administrativas que, por su contenido, tengan carácter definitivo o prejuzguen como tales.

De esta forma, la jurisprudencia ha matizado el alcance del artículo 265 del COT, afirmando que la irrecurribilidad de las opiniones tributarias no opera cuando éstas dejan de ser simples interpretaciones y pasan a producir efectos jurídicos concretos sobre el contribuyente, supuesto en el que opera plenamente la garantía de tutela judicial efectiva.

IV. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO TRIBUTARIA

1. Consideraciones generales

Como antes señalamos, nos vamos a referir al contencioso tributario venezolano, a partir de sus dimensiones sustantiva, orgánica y procesal. Esto lo haremos a partir de la consulta de las disposiciones constitucionales, legales y sublegales vigentes, complementada con el estudio de la doctrina especializada y de la jurisprudencia relevante en la materia.

Empezamos con el aspecto sustantivo. Con tal propósito, partimos del análisis del derecho tributario formal o administrativo y de la estructura de la Administración tributaria, así como de las distintas manifestaciones de la actividad administrativa en materia fiscal -normativa, fiscalizadora, determinadora, sancionadora y consultiva-, todo lo cual constituye el sustrato jurídico material sobre el cual se proyecta el control contencioso tributario.

⁴³ Vid. Sentencia de la SPA Nro. 877 de fecha 17 de junio de 2009, caso *Interbank Seguros, C.A.* Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00877-17609-2009-2006-1820.HTML>

Seguidamente, analizamos el aspecto orgánico de la jurisdicción contencioso-tributaria como mecanismo especializado destinado a garantizar la tutela judicial efectiva de los contribuyentes, así como la materia concreta que integra su objeto de control.

Luego, examinamos el aspecto procesal, que incluye el régimen de competencias de los órganos jurisdiccionales con competencia en la materia, los distintos medios de impugnación previstos en el ordenamiento jurídico y el *iter* procesal aplicable a cada uno de ellos.

Finalmente, nos referimos al régimen de ejecución de sentencias en materia tributaria, poniendo de relieve la **regresión institucional** que ha supuesto la desjudicialización de la ejecución forzosa de las sentencias firmes contra particulares, especialmente a partir de las reformas del COT que sustituyeron el juicio ejecutivo por procedimientos administrativos de intimación y cobro ejecutivo, y consigo el traslado inconstitucional de dicha potestad jurisdiccional a la Administración tributaria en sus distintos niveles.

2. Aspecto sustantivo

Cuando nos referimos al contencioso tributario desde su aspecto sustantivo, aludimos a su importancia, finalidad y propósito como dimensión especial de la jurisdicción contencioso-administrativa.

2.1. El control contencioso tributario y la tutela judicial efectiva

El contencioso tributario puede entenderse, en primer lugar, como el sistema que asegura el sometimiento a derecho de la actividad administrativa de contenido tributario. Como dimensión particular de la jurisdicción contencioso-administrativa, el contencioso tributario encuentra su fundamento en el ímpetu por controlar el ejercicio arbitrario del poder, el respeto a las situaciones jurídicas subjetivas y garantizar la vigencia del principio de legalidad, como requisitos indispensables para la existencia del Estado de derecho.

En efecto, el Estado constitucional de derecho se fundamenta en el respeto y sumisión a las normas convencionales, constitucionales, legales, sub-legales y principios generales que conforman los denominados bloques de la convencionalidad, de la constitucionalidad y de la legalidad; que establecen y regulan la organización, funcionamiento y

atribuciones de los órganos del Estado; consagran los derechos y deberes de los ciudadanos, y determinan los controles sobre el ejercicio del poder público.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 137 de la Constitución, los órganos y entes que ejercen el Poder Público deben someterse a derecho, lo cual supone que para el correcto ejercicio de las funciones públicas los órganos del Estado deben ajustarse al bloque de la convencionalidad, al bloque de la constitucionalidad y al de la legalidad.

Para garantizar el sometimiento a derecho se debe garantizar el control de la constitucionalidad y legalidad de la actuación de todos los órganos que ejercen el poder público y, en especial, los que ejercen funciones administrativas, a través de una jurisdicción constitucional y otra contencioso-administrativa, independiente e imparcial frente a la voluntad del propio Estado, dotadas de poderes para determinar las consecuencias de la inconstitucionalidad o ilegalidad de las actuaciones de los órganos del poder público y de la lesión de los derechos subjetivos y, de ser el caso, para restablecer el orden jurídico perturbado⁴⁴.

Si bien se reconoce que la Administración está investida de prerrogativas extraordinarias que le permiten llevar adelante sus potestades tributarias, también es cierta la necesidad de reconocer a los contribuyentes derechos y garantías que *“no pueden ser violados sin que ello de lugar a una reacción tendente a su restablecimiento”*⁴⁵, y esta reacción, precisamente, es la posibilidad de que el juez contencioso tributario someta a derecho la actuación de la administración llevada adelante en exceso de lo permitido por la ley.

Lo que justifica la existencia de la justicia administrativa es la garantía en beneficio de los interesados y del interés general, del estricto sometimiento a derecho de las actuaciones de la Administración pública y, en general, de todos los órganos del Estado que, de alguna manera, cumplan funciones administrativas.

⁴⁴ Antonio Moles Caubet, “El sistema contencioso administrativo venezolano en el derecho comparado”, en *A.A.V.V., Contencioso administrativo en Venezuela*, Colección Estudios Jurídicos Nro. 10, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1981. p. 12.

⁴⁵ José Araujo Juárez, “El contencioso administrativo y la protección de los derechos humanos”, en *Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carias”*, Editorial Jurídica Venezolana, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1995. p. 646.

Es por ello que, además de controlar la legalidad administrativa, el contencioso tributario constituye un medio para actualizar la tutela judicial efectiva de los contribuyentes frente a la administración, y para proteger sus derechos ante las lesiones sufridas como consecuencia de cualquiera de las actuaciones u omisiones administrativas-tributarias.⁴⁶

3. Aspecto Orgánico

3.1. Consideraciones generales

Estudiamos el ámbito orgánico del contencioso tributario cuando nos referimos al conjunto de órganos judiciales a quienes le corresponden conocer el control de la actividad administrativa tributaria, así como a sus regímenes de competencias.

En Venezuela, el régimen jurídico de esa jurisdicción contencioso-tributaria está contemplado, primero y principalmente, en el artículo 259 constitucional, que le atribuye al juez contencioso-administrativo general la competencia para (i) anular los actos administrativos generales o particulares contrarios a derecho, incluso por desviación de poder, (ii) condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios por la responsabilidad contractual o extracontractual que incurra la administración; (iii) conocer los reclamos por la prestación deficiente de servicios públicos; y (iv) disponer lo necesario para el restablecimiento de situaciones jurídicas lesionadas por la actividad administrativa.

De conformidad con el mencionado artículo 259 de la Constitución, esa jurisdicción contencioso-administrativa le corresponde, en general, “*al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley*”. Concretamente, la LOJCA en su artículo 11, dispone que conforman la jurisdicción contencioso-administrativa la Sala Político-Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), los juzgados nacionales, los juzgados superiores y los juzgados de municipio de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Pero, además de esta jurisdicción contencioso-administrativa general, hay también jurisdicciones contencioso-administrativas especiales, que si bien comparten los caracteres esenciales que la doctrina ha

⁴⁶ Al respecto *vid.* Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. pp. 406-417.

formulado del contencioso administrativo general -sobre todo en lo que respecta a su aspecto adjetivo- se distingue de éste en razón de que los contenciosos especiales recogen normas que se adaptan a la especificidad de las actividades de la administración en la materia en cuestión, desplegada acuerdo al derecho sustantivo de la respectiva rama jurídica.

Este es el caso precisamente de la jurisdicción especial tributaria, la cual, según dispone el artículo 12 de la LOJCA, “(...) *forma parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, su régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario*”.

De esa norma se colige, por una parte, que el contencioso tributario constituye una subespecie del contencioso administrativo y, como tal, se enmarca en el ámbito especial de su competencia⁴⁷; y que, en tal condición, le resultan aplicables las notas esenciales que caracterizan al contencioso administrativo en general, aunque con particularidades propias derivadas de la especificidad de la materia tributaria.

En esos términos, la SC del TSJ, mediante sentencia Nro. 1058 de fecha 19 de mayo de 2006, estableció claramente la vinculación constitucional entre la jurisdicción contencioso administrativa y la jurisdicción contencioso tributaria, al disponer que:

(...) la actividad fiscal aun cuando es una actividad propia del Derecho Tributario como rama autónoma es una actividad administrativa, pues quienes la ejercen son órganos del Poder Público, en ejercicio de una atribución otorgada constitucional y legalmente. De allí que **aun cuando en el Texto Fundamental se establece el Régimen Fiscal y el Sistema Tributario, pero no así una jurisdicción contencioso tributaria, la misma debe entenderse referida en el artículo 259, cuando señala la competencia de ‘los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa’, sin que ello por ningún motivo desnaturalice el carácter autónomo que hoy en día tiene el Derecho Tributario respecto al Derecho Administrativo (...).** *[resaltado añadido]*⁴⁸.

⁴⁷ Alejandro Ramírez Van Der Velde, “El Proceso Contencioso Tributario Venezolano, su objeto y naturaleza jurídica”, en *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

⁴⁸ Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1058 de fecha 19 de mayo de 2006, caso: *Fisco del Estado Vargas contra Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.* Publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.456 de fecha 12 de junio de 2006. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/1058-190506-05-0955.HTM>

3.2. Tribunales de la jurisdicción contencioso tributaria

La jurisdicción contencioso-tributaria se integra por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario y por la SPA del TSJ. El régimen de competencia de los primeros se encuentra establecido fundamentalmente en el COT, mientras que el régimen general de competencias de la SPA se rige por la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (LOTSJ)⁴⁹, sin perjuicio de las competencias específicas que dicha Sala ejerce en materia tributaria conforme a las disposiciones del propio COT.

La regla general que determina el sistema de instancias dentro de esta jurisdicción se encuentra expresamente consagrada en el artículo 337 del Código Orgánico Tributario, el cual dispone:

Artículo 337. Son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos judiciales establecidos en este Título, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales los sustanciarán y decidirán con arreglo a las normas de este Código.

Contra las decisiones dictadas por dichos Tribunales podrá apelarse dentro de los términos previstos en este Código, por ante el Tribunal Supremo de Justicia.

De esta disposición se desprende que el legislador estructuró el contencioso tributario bajo un sistema de doble instancia: una primera instancia constituida por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, órganos jurisdiccionales especializados, de carácter unipersonal, encargados de conocer y decidir los procedimientos judiciales previstos en el COT relativos a tributos nacionales, aduaneros y, supletoriamente, estatales y municipales; y una segunda instancia corresponde a la SPA del TSJ, que ejerce funciones de alzada mediante el conocimiento de los recursos de apelación interpuestos contra las decisiones dictadas por dichos tribunales. No obstante, vale aclarar desde ya que hay situaciones en las que la SPA del TSJ actúa en sede contencioso tributaria como primera y única instancia.

⁴⁹ Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.684 Extraordinario de fecha 14 de enero de 2022.

Esa configuración actual de los órganos de la jurisdicción contencioso tributaria es el resultado de una evolución institucional progresiva. Los antecedentes de la jurisdicción tributaria pueden ubicarse en órganos administrativos especializados creados dentro del antiguo Ministerio de Hacienda durante la primera mitad del siglo XX, los cuales posteriormente evolucionaron hacia tribunales fiscales colegiados.

Sin embargo, la consolidación moderna de una jurisdicción contencioso-tributaria autónoma se produjo con la promulgación del primer COT en el año 1982, que creó formalmente los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario como órganos judiciales especializados integrados en la jurisdicción contencioso-administrativa. Inicialmente, estos tribunales funcionaron centralizados en Caracas con competencia nacional, modelo que posteriormente fue sustituido por un esquema de desconcentración territorial orientado a facilitar el acceso a la justicia tributaria.⁵⁰

Actualmente, la organización territorial de estos tribunales responde a un sistema regionalizado, cuya creación fue prevista en el artículo 333 del COT de 2001 con el propósito de materializar la descentralización funcional de la justicia tributaria, y cuya implementación se concretó mediante la Resolución Nro. 2003-001, de fecha 31 de enero de 2003, dictada por la Sala Plena del TSJ, mediante la cual se establecieron los tribunales regionales competentes⁵¹.

Por medio de esa Resolución se crearon nueve (9) Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario para la Región Capital, con sede en Caracas, con competencia sobre el Distrito Capital y los estados Miranda, La Guaira, Guárico y Apure (con excepción del Distrito Páez). A ellos se suman seis (6) Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario ubicados en distintas regiones del interior del país, distribuidos de la siguiente forma:

⁵⁰ El COT de 1982, publicado en Gaceta Oficial Nro. 2.992 Extraordinario, de fecha 3 de agosto de 1982, ordenó la creación de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios. Posteriormente, el Decreto Nro. 1.750 publicado en Gaceta Oficial Nro. 32.630, de fecha 22 de diciembre de 1982, eliminó los tribunales del Impuesto Sobre la Renta y creó nueve (9) Tribunales Superiores Contencioso Tributarios con sede en Caracas y con competencia nacional.

⁵¹ Resolución Nro. 2003-001 de la Sala Plena del TSJ, de fecha 31 de enero de 2003, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.622 de fecha 31 Enero de 2003.

- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, con sede en Maracaibo, competente en el estado Zulia;
- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, con sede en San Cristóbal y con jurisdicción en Táchira, Mérida, Barinas, Trujillo y el Distrito Páez del estado Apure;
- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, con sede en Barquisimeto, competente en Lara, Portuguesa, Falcón y Yaracuy;
- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, con sede en Barcelona, con competencia en Anzoátegui, Monagas, Sucre, Nueva Esparta y las Dependencias Federales;
- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, con sede en Valencia, con jurisdicción en Aragua, Carabobo y Cojedes; y
- Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Guayana, con sede en Ciudad Bolívar, competente en Amazonas, Bolívar y Delta Amacuro.

Desde la perspectiva de los criterios de atribución de competencia de esos tribunales contenciosos, la doctrina ha señalado que en el contencioso tributario la cuantía carece de relevancia jurídica, en la medida en que no existe una cuantía mínima o máxima para acceder a la jurisdicción ni una distribución de competencias en función del monto controvertido. En consecuencia, los criterios determinantes para la atribución de competencia son, esencialmente, la materia y el territorio.⁵²

En la determinación de la competencia de los tribunales contencioso-tributario, el criterio material es de suprema importancia, en el entendido de que definir la naturaleza de los actos cuestionados resulta indispensable para decidir si un conflicto debe ser conocido por la jurisdicción contencioso-tributaria.

Recordemos que el artículo 28 del CPC dispone que: “*La competencia por la materia se determina por la naturaleza de la cuestión que se discute, y por las disposiciones legales que la regulan*”.

⁵² Luis Fraga Pittaluga, ob. cit. p. 420.

En este aspecto, la SPA del TSJ ha sostenido que “*un acto administrativo es de contenido tributario siempre que se encuentre relacionado con tributos, multas, intereses y demás accesorios vinculados directamente con la obligación tributaria que se exige*”⁵³.

Es decir que la competencia por la materia de la jurisdicción contencioso-tributaria depende de que la controversia derive directa o inmediatamente de una relación jurídico-tributaria. Por ello, cuando el objeto del litigio se vincula con la determinación, liquidación, recaudación o accesorios de un tributo, el conocimiento corresponde a los órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria, en atención a su competencia material y a la especialidad técnica de la materia fiscal.

En cuanto al criterio territorial, la jurisprudencia ha erigido al domicilio fiscal del accionante como factor de conexión principal para la determinación del tribunal competente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 31, 32 y 33 del COT.⁵⁴

En este sentido, la SPA ha precisado -con ocasión de la competencia para conocer del recurso contencioso tributario, criterio extensible *mutatis mutandis* a los demás medios de impugnación- que, ante dudas sobre la competencia territorial, debe atenderse al domicilio fiscal del recurrente, por tratarse del elemento que permite una adecuada regionalización de la justicia tributaria.⁵⁵ Asimismo, ha aclarado que, cuando el contribuyente posea, además de su sede principal, una base fija o establecimiento permanente, dicho elemento puede operar como factor de conexión que vincula al sujeto pasivo con el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible.⁵⁶

⁵³ Vid. Sentencias de la SPA del TSJ Nros. 579, de fecha 30 de mayo de 2018, caso: *Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal*, publicada en Gaceta Oficial Nro. 41.411 de fecha 4 de junio de 2018, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/211763-00579-30518-2018-2018-0406.HTML>

⁵⁴ Vid. Sentencias de la SPA del TSJ Nros. 1494 de fecha 15 de septiembre de 2004, caso: *Papelería y Librería Tauro*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/sep-tiembre/01494-150904-2004-0809.HTM>; y 6092 del 3 de noviembre de 2005, caso: *Marisol Zona Libre, C.A.*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/06092-031105-2005-4883.HTM>. Cit. en Fraga Pittaluga, ob. cit. pp. 423 y 424.

⁵⁵ Vid., entre otras, Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 01354 de fecha 13 de noviembre de 2012, caso: *Instituto Nacional de Desarrollo Rural*.

⁵⁶ Vid., entre otras, Sentencias de la SPA del TSJ Nros. 1507 del 14 de agosto de 2007, caso: *Publicidad Vepaco, C.A.*, y 245 del 21 de marzo de 2012, caso: *M-I Drilling Fluids de Venezuela, C.A.*

Ahora bien, un examen estrictamente normativo de las competencias atribuidas por el COT y por otras leyes resulta insuficiente para reflejar la realidad jurídica actual del contencioso tributario venezolano. Ello se debe a que el régimen de competencias ha sido objeto de desarrollo y oscilaciones jurisprudenciales que, en no pocos casos, han matizado, restringido o incluso alterado la aplicación de las normas legales, particularmente en lo relativo a la distribución competencial entre los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario y la SPA del TSJ.

3.3. Régimen de competencia de los recursos contencioso tributario y de anulación

El recurso contencioso tributario constituye el medio ordinario y típico de control judicial de la actuación administrativa fiscal, diseñado específicamente para someter a revisión jurisdiccional los actos administrativos tributarios dictados en aplicación concreta de las normas fiscales y que inciden directamente en la esfera jurídica individual de los contribuyentes.

Su régimen general de competencia, en principio, se enmarca dentro de la distribución de competencias de la jurisdicción contencioso tributaria prevista en el mencionado artículo 337 del COT, en virtud de la cual los recursos contenciosos tributarios deben ser conocidos, en primera instancia, por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, correspondiendo a la SPA del TSJ el conocimiento de las apelaciones interpuestas contra las decisiones dictadas por dichos tribunales.

No obstante, la determinación concreta de la competencia de los órganos jurisdiccionales llamados a ejercer el control contencioso tributario ha experimentado variaciones relevantes en el tiempo, como consecuencia de criterios jurisprudenciales divergentes, especialmente en lo que respecta al control de los actos administrativos tributarios de efectos generales dictados a nivel nacional.

Tengamos en cuenta que el COT regula de manera expresa el control jurisdiccional de los actos administrativos tributarios de efectos particulares, pero no establece un régimen específico para la impugnación de

los actos administrativos tributarios de efectos generales. Esta laguna normativa ha sido progresivamente suplida tanto por otros instrumentos normativos como por la jurisprudencia del TSJ, a través de una diferenciación funcional de competencias y de medios de impugnación.

En atención a ello, en el contencioso tributario coexisten dos medios ordinarios de impugnación cuya procedencia depende de la naturaleza del acto cuestionado.

De un lado, la demanda de nulidad por ilegalidad, regulada en los artículos 76 y siguientes de la LOJCA, aplicable a determinados actos administrativos tributarios de efectos generales -particularmente aquellos dictados por el Presidente de la República y por el SENIAT- cuyo control corresponde directamente a la SPA del TSJ.

El recurso contencioso tributario, previsto en los artículos 286 y siguientes del COT, por su parte, constituye el mecanismo procesal propio de esta jurisdicción especializada y está orientado principalmente -aunque no de forma exclusiva- al control de actos administrativos tributarios de efectos particulares, ya sea que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten de cualquier forma los derechos subjetivos de los particulares.

Asimismo, puede haber actos de la Administración tributaria que tengan rango legal o que se dicten en ejecución directa e inmediata de la Constitución, caso en el cual su control serán conocidos por la jurisdicción constitucional. Ello ocurre, por ejemplo, cuando la controversia recae sobre decretos-leyes dictados en ejercicio de habilitaciones legislativas que establezcan tributos, modifiquen elementos esenciales de la obligación tributaria o configuren regímenes fiscales especiales.

Igualmente, pueden incluirse dentro de esta categoría aquellos actos normativos dictados en ejecución directa de mandatos constitucionales en materia fiscal -como son las normas de coordinación del sistema tributario o disposiciones vinculadas al ejercicio de competencias tributarias constitucionalmente atribuidas- cuando su contenido trascienda la mera ejecución legal y plantee un problema de constitucionalidad directa.

Sobre esta base, se examina seguidamente el régimen de competencia atendiendo al órgano emisor del acto.

3.3.1. Presidencia de la República

En relación con los decretos dictados por el Presidente de la República en materia tributaria -como aquellos que fijan, modifican o ponderan alícuotas impositivas, establecen exoneraciones o desarrollan potestades tributarias de fuente constitucional o legal-, el control jurisdiccional, mediante demanda de nulidad por constitucionalidad o ilegalidad, se distribuye entre dos Salas del TSJ, según la naturaleza jurídica del acto:

- Corresponde a la SC del TSJ conocer de las demandas de nulidad de aquellos actos que posean rango legal o que ejecuten de manera directa preceptos constitucionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25, numerales 3 y 4, de la LOTSJ.
- Corresponde a la SPA del TSJ decidir las demandas de nulidad por ilegalidad interpuestas contra los actos administrativos tributarios del Presidente de la República que no ostenten rango legal, conforme a lo previsto en el numeral 5 del artículo 26 de la LOTSJ, en concordancia con el artículo 23 de la LOJCA. En estos casos, la SPA actúa como juez natural del contencioso administrativo de anulación, ejerciendo el control de juridicidad de la actuación administrativa tributaria del Presidente de la República.⁵⁷

3.3.2. Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas

De la misma forma, los actos administrativos tributarios de efectos generales dictados por el Ministerio con competencia en materia de Finanzas, actualmente el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, se encuentran sometidos al control jurisdiccional de la SPA del TSJ, como órgano competente para conocer, en única instancia, de

⁵⁷ Véase, por ejemplo, la sentencia de la SPA del TSJ Nro. 253 de fecha 14 de julio de 2022, caso: *Alimentos Polar Comercial, C.A.*, mediante la cual dicho órgano jurisdiccional conoció sobre una demanda de nulidad ejercida contra parte del contenido del artículo 8 del Decreto Nro. 4.684, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 6.698 Extraordinario, en el que se modificó el Arancel de Aduanas. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/317958-00253-14722-2022-2022-0158.html>

las demandas de nulidad por ilegalidad interpuestas contra actos administrativos de efectos generales emanados de órganos del Ejecutivo Nacional, conforme a lo dispuesto en los artículos 26.5 de la LOTSJ y 23 de la LOJCA. Tal sería el caso, por ejemplo, de la Resolución mediante la cual se establecen las Tablas de Valores Máximos Aplicables a Impuestos y Tasas Estadales y Municipales.⁵⁸

3.3.3. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)

Uno de los ámbitos donde con mayor intensidad se ha manifestado la discusión jurisprudencial en materia de competencia es el relativo al control jurisdiccional de los actos administrativos tributarios emanados del SENIAT, en su condición de órgano tributario nacional.

La sentencia líder en esta materia es referida decisión de la SC del TSJ Nro. 1058 de fecha 19 de mayo de 2006, caso *Fisco del Estado Vargas contra Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.*, dictada en ejercicio de la jurisdicción normativa, mediante la cual se fijó con carácter vinculante que la SPA ostenta la competencia exclusiva y excluyente para conocer -en primera y única instancia- de los recursos contencioso-tributarios interpuestos contra actos administrativos tributarios, tanto de efectos particulares como generales, emanados del SENIAT. Sin embargo, la aplicación práctica de este criterio ha sido objeto de importantes matizaciones jurisprudenciales.

Efectivamente, en lo que se refiere a los actos administrativos tributarios de efectos generales dictados por el SENIAT, la jurisprudencia ha sido consistente en afirmar que su control corresponde a la SPA del TSJ, criterio fijado por la SC en la mencionada sentencia Nro. 1058 de 2006 y desarrollado posteriormente por la propia SPA.

De hecho, la SPA ha precisado que el medio de impugnación idóneo contra las providencias administrativas de efectos generales emanadas del SENIAT no es el recurso contencioso tributario previsto en el COT, sino la demanda de nulidad por ilegalidad tramitada conforme

⁵⁸ Resolución N° 011-2023, que establece las tablas de valores máximos aplicables a impuestos y tasas estadales y municipales, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.783 Extraordinario, de fecha 29 de diciembre de 2023.

al procedimiento común previsto en los artículos 76 y siguientes de la LOJCA.⁵⁹

En lo que respecta a los actos administrativos tributarios de efectos particulares emanados del SENIAT, la jurisprudencia ha sido pacífica y reiterada en reconocer que tales actos deben ser impugnados a través del recurso contencioso tributario por ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, quienes serán los competentes para conocer en primera instancia; en tanto que la SPA es la que conoce, en segunda instancia, las apelaciones interpuestas contra las decisiones dictadas por dichos tribunales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 337 del COT.⁶⁰

Recapitulando, (i) los actos administrativos tributarios de efectos generales dictados por el SENIAT se impugnan mediante demanda de nulidad por ilegalidad, regulada en los artículos 76 al 86 de la LOJCA y el tribunal competente es la SPA del TSJ en primera y única instancia y (ii) los actos administrativos tributarios de efectos particulares dictados por el SENIAT se impugnan mediante recurso contencioso tributario, previsto en los artículos 286 al 309 del COT, y es conocido en primera instancia por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario y, en alzada, por la SPA del TSJ.

3.3.4. Oficinas tributarias estatales y municipales

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 337 del COT y la referida jurisprudencia vinculante de la SC del TSJ⁶¹, corresponde a los

⁵⁹ Vid. Sentencias de la SPA del TSJ Nros. 579, de fecha 30 de mayo de 2018, caso: *Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal*, cit. *ut supra*; 494, de fecha 6 de agosto de 2019, caso: *Unicria*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/306727-00494-6819-2019-2014-0217.html> ; y 237, de fecha 15 de septiembre de 2021, caso: *Lord Ernesto Johnson Gómez*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/313356-00237-15921-2021-2013-1438.html>

⁶⁰ Vid., entre otras, Sentencias de la SPA Nros. 1054 del 1 de febrero de 2007, caso: *Phibro Animal Health De Venezuela, S.R.L.*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00154-1207-2007-2004-0115.html> ; 151 del 1 de marzo de 2012, caso: *Logística Marítima "Logimar" C.A.*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00151-1312-2012-2011-1160.html> ; 480 del 1 de julio de 2025, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/345422-00480-1725-2025-2025-0175.html>

⁶¹ Vid. Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1058 del 19 de mayo de 2006, caso: *Fisco del Estado Vargas contra Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.* Cit. *ut supra*.

Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario conocer, en primera instancia, de los recursos contencioso-tributarios interpuestos contra los actos administrativos de efectos generales y particulares emanados de las autoridades tributarias estatales y municipales, correspondiendo a la SPA del TSJ el conocimiento de las apelaciones interpuestas contra las decisiones dictadas por dichos tribunales.

Este régimen fue reafirmado por la SPA, en la sentencia Nro. 777 de fecha 5 de diciembre de 2019, caso *Municipio San Diego contra Carabobo*, que dispuso la aplicación del procedimiento del recurso contencioso tributario para la impugnación de los actos administrativos de efectos generales dictados a nivel estatal o municipal, descartando la aplicación del procedimiento común de la LOJCA, a diferencia de lo que ocurre con los actos de efectos generales emanados del SENIAT.⁶²

Cabe mencionar, no obstante, que la SPA de manera excepcional se ha arrogado la competencia para conocer en primera y única instancia las controversias relativas a la materia tributaria vinculada con entes territoriales descentralizados, cuando a su criterio estos realizan actividades de relevancia, pese a reconocer que la competencia corresponde a los juzgados superiores de lo contencioso tributario.

Tal fue el caso decidido mediante la sentencia Nro. 579 de fecha 30 de mayo de 2018, caso *Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal y otros*⁶³, en la cual la SPA conoció de un recurso contencioso tributario de nulidad interpuesto contra diversos actos administrativos -de efectos generales y particulares- dictados por autoridades municipales mediante los cuales se creó el denominado Sistema de Retención al Crédito Bancario (SIRCREB), mecanismo de recaudación del impuesto sobre actividades económicas aplicable a las instituciones bancarias.

En dicha decisión, la Sala comenzó por reconocer que, desde una perspectiva estrictamente normativa, la competencia para conocer de la controversia le correspondía a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, habida cuenta de que los actos administrativos cuestionados tienen naturaleza tributaria y fueron emitidos por autoridades

⁶² Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 777 de fecha 5 de diciembre de 2019, caso: *Municipio San Diego contra Carabobo*. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/308568-00777-51219-2019-2015-0476.html>

⁶³ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 579 de fecha 30 de mayo de 2018, caso: *Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal y otros*, cit. *ut supra*.

municipales, conforme lo previsto en el artículo 337 del COT, concordan-
cia con el artículo 23 de la LOJCA.

Sin embargo, pese a reconocer esa regla competencial, la propia Sala decidió asumir excepcionalmente el conocimiento en primera y única instancia. Para justificarlo, invocó la necesidad de preservar los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, a la defensa y al juez natural, así como la relevancia estratégica del asunto, en los siguientes términos

(...) dada la importancia estratégica para la economía nacional no sólo de la empresa accionante sino de todos los sujetos de derecho tanto públicos como privados que participan en la actividad bancaria, y al tener ésta un connotado interés social que impacta ineludiblemente en la estabilidad del sistema financiero así como en la paz social, no puede dejar de atenderse, además, a lo aducido en el escrito libelar respecto a que el ente accionante es “(...) *el primer Banco del país, con representación y oficinas a nivel nacional en los ciento treinta y dos (132) municipios, [por lo que] resultaría extremadamente riguroso extender una multiplicidad de causas judiciales entre todos los tribunales que potencialmente podrían ser competentes para abocar una pretensión de esta naturaleza (...)*”. (Agregado de este fallo).

Con fundamento en tales consideraciones, y actuando “como cúspide de la Jurisdicción Contencioso Tributaria y de la Jurisdicción Contencioso Administrativa”, la Sala asumió el conocimiento en primera y única instancia de la demanda de nulidad, a fin de evitar decisiones contradictorias y garantizar una respuesta jurisdiccional uniforme frente a actos normativos municipales que afectaban simultáneamente a entidades bancarias en distintas jurisdicciones territoriales.⁶⁴

3.3.5. Agentes de recaudación parafiscal

En términos generales, la competencia para conocer los recursos contencioso tributarios ejercidos contra los actos administrativos de

⁶⁴ Nótese que en este fallo la SPA ordenó la tramitación de la acción de nulidad conforme el “*Procedimiento común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas*”, previsto en los artículos 76 y siguientes de la LOJCA, y no por el procedimiento previstos para los recursos contencioso tributarios dispuesto en el COT.

contenido tributario de los agentes de recaudación parafiscal corresponderá, en primera instancia, a los tribunales superiores de lo contencioso tributario y en segunda instancia a la SPA del TSJ, conforme al régimen general del artículo 337 del COT.

Concretamente, en el caso de la actuación administrativa tributaria del IVSS, la Ley de Seguro Social⁶⁵ es clara al establecer en su artículo 83 que “*Las controversias relativas a recaudación serán competencia de los Tribunales de lo Contencioso Tributario y las relativas a sanciones serán competencia de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo*”⁶⁶.

Por su parte, el artículo 153 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones⁶⁷ establece que “*La Comisión Nacional de Telecomunicaciones ejercerá las facultades y deberes que atribuye el Código Orgánico Tributario a la Administración Tributaria, en relación con los tributos establecidos en esta Ley...*”, de modo que cuando CONATEL ejerza tales potestades, estará sometida al control contencioso tributario⁶⁸.

La Ley de Cinematografía Nacional⁶⁹ establece, en su artículo 41 que “*El Centro Nacional Autónomo de Cinematografía (CNAC), ejercerá las facultades y deberes que le atribuye el Código Orgánico Tributario a la administración, en relación con la recaudación y fiscalización de las tasas, contribuciones especiales y multas establecidas en esta ley*”, por lo que la actividad administrativa tributaria desplegada

⁶⁵ Publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.912 de fecha 30 de abril de 2012.

⁶⁶ En el caso de la actuación administrativa del IVSS, la Ley de Seguro Social, publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.912 de fecha 30 de abril de 2012, establece en su artículo 83 que “*Las controversias relativas a recaudación serán competencia de los Tribunales de lo Contencioso Tributario y las relativas a sanciones serán competencia de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo*”. Vid. Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 165 de fecha 6 de febrero de 2014, caso: *Servicios Generales de Mantenimiento Segema, C.A.*, disponible en <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/160938-00165-6214-2014-2013-1225.HTML>; y Sentencia de la Sala Plena del TSJ Nro. 8 de fecha 21 de febrero de 2024, caso: *Marcos Armando Laurenza Ciccone*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/tplen/febrero/332334-8-1224-2024-2022-000051.html>

⁶⁷ Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.610, de fecha 7 de febrero de 2011.

⁶⁸ Vid. Sentencias Nro. 1490 de la SC del TSJ, de fecha 13 de julio de 2007, caso: *TELC-CEL, C.A. contra CONATEL*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1490-130707-06-1860.HTM>

⁶⁹ Ley de Cinematografía Nacional, publicada en Gaceta Oficial Nro. 5.789 Extraordinario, de fecha 29 de octubre de 2005.

por el CNAC también será controlada por los tribunales contencioso tributarios⁷⁰.

El artículo 52 de la Ley Orgánica de Turismo⁷¹ faculta al “(...) *servicio desconcentrado que se creare al efecto*” para encargarse de “(...) *la recaudación, administración, control y gestión de esta contribución especial, de conformidad con las disposiciones del Código Orgánico Tributario*”, sin embargo, esta función ha sido ejercida por el INATUR, cuya actividad administrativa tributaria es controlada por la jurisdicción contencioso tributaria de acuerdo a la jurisprudencia del TSJ⁷².

Asimismo, la SPA del TSJ ha aplicado de manera consistente el régimen general del COT para el control de la actividad e inactividad administrativa de contenido tributario del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES)⁷³ y del Fondo Nacional Anti-drogas (FONA)⁷⁴.

Otras leyes como la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación⁷⁵, la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación

⁷⁰ Vid. Sentencia Nro. 230 de la SPA del TSJ, de fecha 1 de marzo de 2018, caso *RCTV contra CNAC*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/208116-00230-1318-2018-2016-0301.html>

⁷¹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Turismo, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014, artículo 52. “... *El servicio desconcentrado que se creare al efecto, se encargará de la recaudación, administración, control y gestión de esta contribución especial, de conformidad con las disposiciones del Código Orgánico Tributario*”.

⁷² Vid. Sentencia Nro. 83 de la SPA del TSJ, de fecha 1 de febrero de 2018, caso: *Inversiones Canagua, C.A. contra INATUR*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/207313-00083-1218-2018-2017-0914.html>

⁷³ Vid. Sentencias de la SPA Nros. 93 de fecha 1 de febrero de 2018, caso: *Central Azucarero Portuguesa, C.A.*, disponible en <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/207323-00093-1218-2018-2012-0757.html>; y 9 de fecha 4 de abril de 2024, caso: *Panamco Venezuela, C.A.*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abr/333360-00009-4424-2024-2017-0478.html>

⁷⁴ Vid. Sentencias de la SPA Nros. 1074 de fecha 4 de octubre de 2017, caso: *García Tuñón Chacao, C.A.*, disponible en <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/203540-01074-41017-2017-2017-0500.html>; y 863 de fecha 20 de julio de 2017, caso: *Multicine las Trinitarias, C.A.*, disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/201331-00863-20717-2017-2015-0817.html>

⁷⁵ Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.693 Extraordinario, de fecha 1 de abril de 2022, artículo 54. “**Sistema de multas.** (...) *A las y los aportantes que incumplan o violen esta Ley, se les aplicará las disposiciones consagradas en el Código Orgánico Tributario, además de las multas contempladas en esta Ley*”.

Física⁷⁶ y la Ley Orgánica del Servicio de Bombero⁷⁷, invocan la aplicación del COT únicamente en materia de incumplimiento y sanciones vinculadas con las contribuciones parafiscales. Ahora bien, visto el fuero atrayente de la jurisdicción contencioso tributaria, entendemos que toda esa actividad con contenido tributario será controlada por esta jurisdicción especial⁷⁸.

Por último, la Ley de Aeronáutica Civil⁷⁹ y la Ley Orgánica de los Espacios Acuáticos⁸⁰ crean jurisdicciones especiales para conocer de las controversias propias de sus materias. No obstante, entendemos que tales jurisdicciones especiales no tienen competencia para controlar la actividad administrativa tributaria desplegada por el INAC y el INEA, sino que, en principio, será controlada por los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios, según lo previsto en el COT.

⁷⁶ Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física, publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.741, de fecha 23 de agosto de 2011, artículo 80. *“El incumplimiento de la obligación de aportar al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte la Actividad Física y la Educación Física, según lo previsto en la presente Ley y su Reglamento, será sancionado con la multa equivalente al doble de la contribución especial correspondiente, según el ejercicio fiscal respectivo; y en caso de reincidencia, la multa será tres veces la contribución especial del ejercicio fiscal que corresponda. La imposición de las multas se realizará de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario”*.

⁷⁷ Ley Orgánica del Servicio de Bombero y de los Cuerpos de Bomberos y Bomberas y Administración de Emergencias de Carácter Civil, publicada en Gaceta Oficial Nro. 6.207 Extraordinario, artículo 131. *“La persona natural o Jurídica que Incumpla con las siguientes obligaciones con el Fondo Nacional de Bomberos y Bomberas, será sancionada conforme al siguiente cuadro: (...) Las situaciones que no puedan resolverse por lo aquí dispuesto será resuelto de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario”*.

⁷⁸ Vid. Sentencias de la SPA del TSJ Nros. 393 de fecha 8 de diciembre de 2021, caso: *Funmetal, C.A. contra FONACIT*; y 831 de fecha 7 de noviembre de 2024, caso: *Alice Neumáticos De Venezuela, C.A. contra el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte*. Disponibles, respectivamente, en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/315088-00393-81221-2021-2017-0563.html> y <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/338692-00831-71124-2024-2023-0346.html>

⁷⁹ Ley de Aeronáutica Civil, publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.140, de fecha 17 de marzo de 2009.

⁸⁰ Ley Orgánica de los Espacios Acuáticos, publicada en Gaceta Oficial Nro. 5.890 Extraordinario, de fecha 31 de julio de 2008.

3.3.6. Otros órganos administrativos nacionales que desplieguen actividad administrativa tributaria

Respecto de otros órganos administrativos nacionales que, aun sin integrar formalmente la Administración tributaria, despliegan actividad administrativa de contenido tributario -como ocurre con el SAREN⁸¹ o la SUNAHIP⁸²-, la competencia para el control jurisdiccional de dicha actividad se rige igualmente por el criterio general previsto en el artículo 337 del COT.

En consecuencia, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario conocen en primera instancia de los recursos contencioso-tributarios y la SPA del TSJ es competente para sustanciar y decidir las apelaciones.

3.4. Régimen de competencia del amparo tributario

El amparo tributario, como categoría distinta y diferenciada del amparo constitucional, es un medio procesal específico previsto en el COT para tutelar a los contribuyentes frente a demoras excesivas de la Administración tributaria al resolver las peticiones o solicitudes que formulen los administrados con ocasión de la existencia de la relación jurídico tributaria

Su régimen de competencia se rige por la regla general establecida en el artículo 337 del COT, conforme a la cual corresponde a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario conocer del amparo tributario en primera instancia y a la SPA del TSJ conocer de las apelaciones interpuestas contra sus decisiones.

No obstante, de manera excepcional, la SPA se ha atribuido la competencia para conocer directamente -y en única instancia- determinados amparos tributarios vinculados a actuaciones del SENIAT, aun cuando,

⁸¹ *Vid.* Sentencia Nro. 666 de la SC del TSJ, de fecha 26 de noviembre de 2021. Caso: *Miguel Ángel Carvajal Rojas contra SAREN*. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/314742-0666-261121-2021-19-0481.HTML>

⁸² No obstante, la SPA del TSJ, en sentencia Nro. 494, de fecha 6 de agosto de 2019, caso: *Unicria*, si bien reconoció la competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario para controlar los actos administrativos de contenido tributario dictados por la SUNAHIP, se arrogó excepcionalmente la competencia para conocer el caso en concreto. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/306727-00494-6819-2019-2014-0217.html>

en principio, correspondía su conocimiento a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.

Así ocurrió, por ejemplo, en el caso TEXFIN, C.A., resuelto mediante sentencia Nro. 786 de fecha 1 de diciembre de 2022, en el cual la SPA, invocando razones de tutela judicial efectiva, economía procesal y evitación de reposiciones inútiles, decidió asumir el conocimiento de un amparo tributario interpuesto contra el silencio administrativo de órganos del SENIAT.⁸³

3.4.1. Diferencias entre el amparo tributario y el amparo constitucional en materia tributaria

Hemos dicho que el amparo tributario es un mecanismo jurisdiccional específico en materia tributaria para proteger al administrado frente a las demoras excesivas de la Administración en la tramitación y decisión de las solicitudes formuladas con ocasión de la relación jurídico-tributaria.

Otra cosa muy distinta es el amparo constitucional en materia tributaria, el cual constituye una vía extraordinaria destinada a la protección inmediata de los derechos y garantías consagrados en la Constitución -así como de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en el texto fundamental-, cuyo objeto es restablecer la situación jurídica infringida o aquella que más se aproxime a ella.⁸⁴

⁸³ La SPA del TSJ en varias ocasiones se ha atribuido inconstitucionalmente la competencia para conocer demandas de nulidad contra actos administrativos de órganos distintos a los dispuestos por el legislador, como ha sido el caso de órganos desconcentrados o de servicios autónomos. Así, puede comentarse la sentencia Nro. 444 de fecha 11-8-2022, en la que, al margen de lo decidido, la Sala se declaró competente para conocer un recurso de nulidad contra un acto administrativo de la ONAPRE -que luego sería declarado inexistente-, al considerar que “(...) las actividades que le corresponde desplegar a la referida Oficina poseen tal trascendencia dentro de la actuación del Estado, que se justifica que el control de la constitucionalidad y legalidad de sus actos, cuando ese sea el caso, debe ser ejercido por esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia”. Este criterio judicial -que también fue sostenido en sentencias Nros. 81 del 21-03-2007 y 748 del 2-6-2011- no solo contraría lo dispuesto en el artículo 26 de la LOTSJ, en tanto que crea una norma competencial no dispuesta por el legislador, sino que deja a la discrecionalidad de la SPA del TSJ el conocimiento de cualquier asunto que, a su juicio, sea considerado “de trascendencia dentro de la actuación del Estado”

⁸⁴ Téngase en cuenta el artículo 27 de la Constitución conjuntamente con el artículo 1 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

La confusión entre ambas figuras, o la errónea creencia de entender que el amparo tributario sería una especie dentro del género de amparo constitucional, suele fundarse en la idea de que el amparo tributario es un medio de protección del derecho de petición y oportuna respuesta consagrado en el artículo 51 de la Constitución. Sin embargo, esta asimilación resulta conceptualmente incorrecta, pues, mientras el amparo constitucional protege directamente derechos y garantías de rango constitucional, el amparo tributario tutela una garantía legal específica: el deber de la Administración tributaria de pronunciarse oportunamente sobre las solicitudes del contribuyente, conforme a los plazos y obligaciones establecidos en el COT.

Desde esta perspectiva, la diferencia entre ambos medios es evidente si se distingue entre la protección de un derecho constitucional propiamente dicho y la exigibilidad judicial del cumplimiento de deberes legales impuestos a la Administración en el marco de la relación jurídico-tributaria. El amparo tributario no persigue, en sí mismo, la tutela directa del derecho de petición constitucional, sino el control legal de una inactividad administrativa de índole tributaria.

Esta distinción tiene consecuencias procesales relevantes, en la medida en que ambas instituciones son excluyentes. Así, por ejemplo, cuando en un caso concreto procede el amparo tributario -por existir un medio procesal ordinario y específico previsto en el COT para impugnar la omisión o demora administrativa-, resulta improcedente el amparo constitucional, conforme al principio de subsidiariedad que rige esta última acción.

La diferenciación entre ambas figuras ha sido clara, constante y pacífica en la jurisprudencia, a partir del criterio asentado por la sentencia de la SPA de la Corte Suprema de Justicia de fecha 1 de agosto de 1990, dictada bajo la ponencia de la Dra. Josefina Calcaño de Temeltas, que estableció con claridad que:

(...) la acción propuesta es la acción de amparo tributario prevista en el Código Orgánico Tributario y no el amparo constitucional contemplado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Ambas acciones legales tienen características y procedimientos distintos. En efecto, el amparo

tributario no requiere de los mismos requisitos procesales de la acción de amparo constitucional y una y otra son dos figuras que regidas por leyes diferentes, no deben confundirse ni en cuanto a su objeto, ni a su procedimiento, ni en su naturaleza.⁸⁵

3.5. Régimen de competencia del amparo constitucional en materia tributaria

Comoquiera que el amparo constitucional es una institución distinta del amparo tributario, tanto por su fundamento normativo como por su objeto y naturaleza, su régimen de competencia no se rige por las disposiciones del COT, sino por las reglas propias de la jurisdicción constitucional.

El amparo constitucional es, en primer lugar, un derecho constitucional que tienen todas las personas, naturales y jurídicas, para la protección de sus derechos y garantías reconocidos expresamente por la Constitución, por tratados o convenios internacionales, e inclusive de aquellos no reconocidos expresamente, pero que son inherentes a las personas; y es, también, un medio de control de la constitucionalidad que sirve para garantizar, junto con el control concentrado, el control difuso y otros medios de protección de la Constitución, la supremacía constitucional establecida en el artículo 7 de la Constitución.

En concreto, el régimen de competencias en materia de amparo constitucional vinculado a relaciones jurídico-tributarias encuentra su punto de partida normativo en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales (LOA)⁸⁶, cuyo artículo 7 establece que la competencia para conocer de las acciones de amparo se determina en atención a la naturaleza del derecho constitucional presuntamente vulnerado y al órgano del cual emane el acto u omisión lesiva,

⁸⁵ Vid. Cit. en Luis Fraga Pittaluga, “El amparo tributario y el amparo constitucional. Dos acciones homónimas diferenciadas por una esclarecedora sentencia”, en *Josefina Calcaño de Temeltas: Análisis Doctrinario de su Emblemática Obra Jurisprudencial*, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Asociación Venezolana de Derecho Administrativo (AVEDA), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2024.

⁸⁶ Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, publicada en Gaceta Oficial Nro. 34.060, de fecha 27 de septiembre de 1988.

sin perjuicio de las reglas especiales previstas en la Constitución y en la jurisprudencia constitucional.

En este sentido, el amparo constitucional en materia tributaria, aun cuando verse sobre actuaciones de la Administración Tributaria, se rige por las reglas propias de la jurisdicción constitucional, de modo que su conocimiento corresponde, en primera instancia, a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, y en alzada corresponde a la SC del TSJ, como intérprete último de la Constitución.

3.6. Régimen de competencia del control judicial del arbitraje tributario

El arbitraje tributario constituye un mecanismo de heterocomposición mediante el cual el contribuyente y la Administración tributaria, de forma voluntaria, acuerdan someter la resolución de una controversia a un tribunal arbitral integrado por un tercero imparcial, quienes deciden la disputa mediante un laudo con eficacia equivalente a una sentencia definitivamente firme.

Se trata de un arbitraje *sui generis*, rígido y necesariamente de derecho, en el que los árbitros deben aplicar estrictamente la normativa tributaria, sin margen para decisiones de equidad, mediante el cual se sustituye al juez estatal por un árbitro para determinar la existencia y alcance de la obligación tributaria controvertida, sin que ello implique una negociación ni disposición del crédito fiscal.

El arbitraje tributario, como mecanismo alternativo de resolución de controversias previsto en el COT, cuenta con un régimen específico de control jurisdiccional, delimitado en los artículos 331 y 332 *ejusdem*, que atribuyen competencia directa a la SPA del TSJ para el conocimiento de los medios de impugnación contra los laudos arbitrales.

De conformidad con el artículo 331 del COT, las decisiones dictadas por el Tribunal Arbitral serán apelables ante el TSJ cuando no hayan sido adoptadas por unanimidad de los árbitros. Por su parte, el artículo 332 del COT establece la procedencia del Recurso de Nulidad contra el laudo arbitral, el cual deberá interponerse directamente ante el TSJ.

En estos supuestos, la SPA del TSJ, en su condición de cúspide de la jurisdicción contencioso-tributaria actúa como órgano de alzada,

ejerciendo un control jurisdiccional limitado sobre la regularidad del laudo.

4. Aspecto procesal

Sabemos que, como dijo Moles Caubet, “*cada derecho sustantivo genera su propio derecho adjetivo*”⁸⁷. De allí que resulte necesario estudiar el aspecto procesal del contencioso tributario, con el fin de determinar, en primer lugar, las normas procesales aplicables y, luego, referirnos en concreto a los medios de impugnación previstos en la ley; a los procedimientos que corresponden a cada uno de esos medios de impugnación y a las normas y principios que los gobiernan; así como a los poderes del juez en la sustanciación y en la decisión, sea cautelar o definitiva.

4.1. Leyes aplicables

En materia procesal tributaria, resulta de aplicación preferente el COT, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la LOJ-CA, según el cual “*La jurisdicción especial tributaria forma parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y su régimen especial es el previsto en el Código Orgánico Tributario*” (negritas nuestras). En consecuencia, el COT constituye el cuerpo normativo fundamental que regula tanto el régimen de competencia de los tribunales contencioso-tributarios como los procedimientos aplicables en esta materia.

Ante eventuales vacíos o insuficiencias en la regulación procesal contenida en el COT, éste remite expresamente al CPC como normativa supletoria, conforme a lo previsto en su artículo 340: “*En todo lo no previsto en este Título, y en cuanto sea aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil*”.

Sin perjuicio de lo anterior, el COT establece también remisiones específicas a otros cuerpos normativos, como ocurre con el Código Civil⁸⁸ en materia probatoria (artículo 300 del COT) o con “*la ley que*

⁸⁷ Antonio Moles Caubet cit. por Armando Rodríguez, “Medios de impugnación”, en XVIII Jornadas “J.M. Domínguez Escovar”. *Avances jurisprudenciales del contencioso administrativo en Venezuela*, Tomo III, Tribuna Jurídica de Venezuela, Barquisimeto, 1993, p. 145.

⁸⁸ Código Civil, publicado en Gaceta Oficial Nro. 2.990 Extraordinario, de fecha 26 de julio de 1982.

rige al Tribunal Supremo de Justicia” para el procedimiento de segunda instancia (artículo 306 del COT). Conviene aclarar que, cuando el COT se refiere a la “*la ley que rige al Tribunal Supremo de Justicia*”, en realidad se está refiriendo a la ley que regula a la jurisdicción contencioso-administrativa, esto es, a la LOJCA.

En efecto, dicha remisión es un vestigio de las primeras versiones del COT, el cual remitía a la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (LOCSJ)⁸⁹ en vista de que éste fue el instrumento normativo que regía a la jurisdicción contencioso-administrativa para entonces. En este sentido y vista la intención del legislador de remitir a la ley adjetiva de lo contencioso administrativo -y no a la que rige los procedimientos ante el máximo tribunal-, la jurisprudencia ha considerado pacíficamente que debe aplicarse la LOJCA, dictada en 2010 y no la LOTSJ conforme al principio de especialidad⁹⁰.

Nótese que el legislador desaprovechó la oportunidad de aclarar dicha situación y disponer de forma expresa la remisión a la LOJCA en las reformas del COT en 2014⁹¹ y 2020. Por el contrario, se limitó a transcribir el artículo 279 del COT de 2001, el cual hacía referencia a “*la ley que rige el Tribunal Supremo de Justicia*”, habida cuenta que para ese momento aún no había sido promulgada una ley especial en la materia.

Ahora bien, somos del criterio de que, en el entendido de que la jurisdicción contencioso-tributaria constituye una jurisdicción contencioso administrativa especial, la LOJCA, en cuanto ley procesal marco de lo contencioso administrativo, debió ser tomada en cuenta como norma de aplicación supletoria para los procedimientos contenciosos tributarios, incluso antes que el CPC, atendiendo al principio de especialidad.

No obstante, lo cierto es que la jurisprudencia del TSJ ha sido consistente con una interpretación estricta de las remisiones normativas contenidas en el COT, limitándose a aplicar el CPC como norma

⁸⁹ Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (Gaceta Oficial Nro. 1.893 Extraordinario, de fecha 30 de julio de 1976).

⁹⁰ Vid. Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 14 de fecha 11 de febrero de 2021. Caso: *Yolanda Cecilia Hernández Cruz contra SENIAT*. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/311315-00014-11221-2021-2011-1236.html>

⁹¹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014.

supletoria, sin otorgar prioridad a la LOJCA, salvo en aquellos aspectos no regulados por el propio CPC. De allí que el orden de prelación normativa del contencioso tributario en general puede sistematizarse del siguiente modo: (i) COT, (ii) CPC y (iii) LOJCA.

4.2. Materia objeto de control contencioso tributario

El contencioso tributario se encarga de ejercer el control de legalidad de las diferentes manifestaciones de la actividad administrativa de contenido tributario, lo cual abarca los actos administrativos tributarios, las demoras excesivas, las vías de hecho y cualquier otra actuación u omisión cometidas en el ámbito de una relación jurídica de carácter tributario.

Ese control jurisdiccional es exclusivo de la jurisdicción especial en materia contenciosa tributaria, conforme lo previsto en artículo 338 del COT:

Artículo 338. La jurisdicción y competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario se ejercerán en forma excluyente de cualquier otro fuero, por lo que no podrá atribuirse la competencia a otra jurisdicción ni a otros Tribunales de distinta naturaleza.

Los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario serán unipersonales, y cada uno de ellos tendrá competencia en los procedimientos relativos a todos los tributos regidos por este Código.

Esto no quiere decir que las manifestaciones de la actividad administrativa que no tengan contenido tributario escapan del control jurisdiccional, ya que las mismas serán resueltas por la jurisdicción contencioso administrativa ordinaria, conforme a la Constitución y la LOJCA. De la misma forma, en lo que se refiere a los procedimientos relativos a los ilícitos tributarios sancionados con penas privativas de la libertad, la competencia le corresponde conocer a la jurisdicción penal ordinaria, no a la contencioso tributaria.

4.2.1. Actos administrativos tributarios

Son objeto del contencioso tributario, primero y principalmente, los actos administrativos de contenido tributario. En términos genera-

les, los actos administrativos que pueden ser entendidos, según la definición legal, como toda declaración de voluntad de carácter general o particular emitidos de acuerdos con las formalidades y requisitos establecidos en la Ley, por los órganos de la Administración pública en materia tributaria (artículo 7 LOPA).

También podemos atender a la noción jurisprudencial del acto administrativo, como la manifestación de voluntad unilateral de carácter sublegal que, en ejercicio de una potestad pública, tiende a producir determinados efectos jurídicos traducidos en la creación, modificación o extinción de una situación jurídica individual o general o la aplicación a un sujeto de derecho de una situación general⁹².

Nosotros hemos definido al acto administrativo en general como *“la manifestación de voluntad, juicio o conocimiento, de rango sub legal y de carácter unilateral dictada por los órganos de la Administración Pública, nacional, estatal o municipal, centralizada o descentralizada, o por los órganos de las ramas legislativa o judicial del poder público cuando ejerzan funciones administrativas, o incluso por terceros cuando actúan en funciones administrativas, que tiene por finalidad producir efectos jurídicos referidos a la creación, modificación o extinción de una situación jurídica individual o general o la aplicación a un sujeto de derecho de una situación general, o que tienda a declarar o informar determinada situación jurídico-administrativa”*⁹³.

Ahora bien, señala la doctrina que serán actos administrativos de contenido tributario los que *“constituyen los tributos, multas, interés y demás accesorios que estén vinculados con la obligación tributaria”*⁹⁴.

De tal forma que se consideran actos administrativos tributarios aquellos que tengan por objeto un tributo (impuesto, tasa o contribución parafiscal), sus elementos (hecho imponible, base imponible, alícuota

⁹² Sentencia de la SPA de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 9 de noviembre de 1993, caso: *Varios vs Consejo Municipal del Municipio Autónomo Sotillo del Estado Anzoátegui*.

⁹³ Rafael Badell Madrid, “Consideraciones generales sobre la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) a los cuarenta años de su entrada en vigencia”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nro. 169, Homenaje a Henrique Iribarren Monteverde, julio-septiembre, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2022, p. 590.

⁹⁴ Manuel Iturre, “La competencia en la Jurisdicción Contencioso Tributaria”, *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, p. 88.

impositiva y sujeto pasivo), aspectos que le resulten accesorios (multas, interés, aplicabilidad de exenciones y exoneraciones) o el cumplimiento de deberes formales del contribuyente (reparos, sanciones, etc.).

También serán actos de contenido tributario aquellos actos en los que la Administración declara o reconoce que un contribuyente ha cumplido sus deberes formales y materiales, así como en los que manifieste si a un contribuyente puede aplicársele una exoneración.

Según sus efectos, esos actos administrativos de contenido tributario pueden clasificarse en particulares o generales.

4.2.1.1. Actos administrativos tributarios de efectos particulares

Según lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 286 del COT, son objeto del recurso contencioso tributario los actos administrativos tributarios de efectos particulares que puedan ser impugnados mediante el recurso jerárquico.

En este sentido, establece el artículo 272 del COT que pueden ser objeto de impugnación por medio de recurso jerárquico y, en consecuencia, del recurso contencioso tributario, los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, los cuales podrán ser impugnados por aquellos con interés legítimo, personal y directo.

Ahora bien, el COT no establece ninguna limitación respecto de los actos administrativos tributarios de efectos particulares que pueden ser impugnados. De allí que deba entenderse que todos los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos o intereses de los contribuyentes, podrá ser recurrido en sede jurisdiccional mediante el recurso contencioso tributario.

Al efecto podemos mencionar -de forma meramente enunciativa- los siguientes actos administrativos tributarios de efectos particulares que pueden ser objeto de recurso contencioso tributario⁹⁵:

⁹⁵ Al respecto véase en Félix Hernández Richards, “Presupuestos Procesales de la Acción en el Proceso Contencioso Tributario” *Contencioso Tributario hoy*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, pp. 58-61.

Resolución culminatoria del sumario. Este es el acto administrativo tributario típicamente recurrible por el afectado, en la medida en que determina la procedencia de la obligación tributaria objeto de la fiscalización, el ilícito que se imputa, las sanciones pecuniarias que correspondan, junto con la intimación de los pagos que resultasen procedentes. Contra este proceden el recurso contencioso tributario según dispone el artículo 203 del COT.

Denegación tácita del recurso jerárquico. De acuerdo con el numeral 2 del artículo 286 del COT, la ausencia de respuesta en tiempo oportuno del recurso jerárquico genera el rechazo tácito de la petición, es decir, un silencio administrativo negativo. Esta disposición tiene por objeto habilitar a los interesados para acudir a la jurisdicción contencioso-tributaria para que puedan hacer valer sus derechos, sin necesidad de esperar fatalmente una eventual respuesta administrativa. De hecho, el artículo 282 del COT prohíbe a la Administración emitir resolución denegatoria del recurso jerárquico una vez que se haya intentado el recurso contencioso tributario en virtud del silencio administrativo; la Administración podría decidir sobre el recurso jerárquico ejercido siempre que la decisión sea con el objeto de declarar con lugar dicho recurso.

Negativa del recurso jerárquico. La recurribilidad de este acto se encuentra expresamente prevista en el artículo 286, numeral 3 del COT. Se trata del acto administrativo expreso que desestima el recurso jerárquico ejercido por el recurrente.

Resolución que niegue expresa o tácitamente la recuperación de tributos. De conformidad con lo previsto en el artículo 217 *ejusdem*, los sujetos cuya pretensión de recuperación de tributos haya sido denegada por la Administración podrán recurrir ese acto mediante el recurso contencioso tributario.

Negación expresa o tácita de la repetición de pago. El artículo 210 *ejusdem* establece que procede la vía contencioso tributaria cuando exista una resolución de la Administración tributaria que rechace la solicitud de repetición de pago del sujeto pasivo, o incluso vencido el lapso de dos meses para haber decidido sobre la repetición sin que hubiere respuesta (artículo 208 del COT).

Contenido del acta de reparo cuando se trate de asuntos de mero derecho. Cuando el contenido del acta de reparo trate de asuntos de

mero derecho, no se abrirá el sumario administrativo y, por tanto, queda abiertas las vías administrativas y judiciales para cualquier reclamación (artículo 198 del COT).

Resolución de Imposición de Sanción. Cuando el contribuyente haya aceptado y pagado la cantidad determinada en el acta de reparo, la Administración tributaria emitirá este acto administrativo, estableciendo las multas e intereses moratorios debidos por el contribuyente por incurrir en ilícitos tributarios formales o materiales.

Todos los requisitos de forma y de fondo de los actos administrativos de efectos particulares en materia tributaria son objeto de control contencioso tributario; lo cual abarca tanto el control de la legalidad de los actos administrativos, como también el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas que estos hubieren lesionado.

Debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia ha señalado de forma pacífica que:

(...) tanto del recurso jerárquico como del contencioso tributario está reservado primordialmente a la impugnación de los actos administrativos que causen estado o pongan fin a un procedimiento, de manera que aquéllas actuaciones que por su naturaleza se encuentren destinadas exclusivamente a sustanciar los procedimientos administrativos, o a ejecutar específicamente las resoluciones adoptadas por la Administración respecto de las situaciones de hecho sometidas a las potestades del ente u órgano público, vale decir, de mero trámite, no podrán ser objeto de recurso, sino excepcionalmente, cuando imposibiliten su continuación, prejuzguen como definitivas o causen indefensión, y por tales circunstancias lesionen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos de los particulares.⁹⁶

De otra parte, no podrán ser impugnados a través del contencioso tributario: (i) los actos dictados en un procedimiento amistoso previsto

⁹⁶ Así lo ha establecido la SPA del TSJ, entre otras, en las sentencias Nros. 2014 de fecha 12 de diciembre de 2007, caso: *Seguros Mercantil, C.A.*; 648 del 12 de junio de 2013, caso: *Importadora y Exportadora de Abastecimiento Técnico Emiat, S.A.*; 456 del 2 de abril de 2014, caso: *Corporación Emceta, C.A.*; 142 del 7 de marzo de 2017, caso: *Servicios Funerarios Memoriales y Exequiales El Cercado, C.A.*; 8 del 17 de enero de 2018, caso: *Tenería San Lorenzo, C.A.*

en un tratado para evitar la doble tributación; (ii) los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen tributos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada por la República; (iii) la intimación de derechos pendientes; (iv) los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia y (v) las consultas tributarias.

4.2.1.2. Actos administrativos tributarios de efectos generales

Visto que los mencionados artículos 272 y 286 del COT se limitan a regular la impugnación de los actos administrativos tributarios de efectos particulares, sin referirse expresamente a la posibilidad de impugnar otros tipos de actos, la jurisprudencia ha sido conteste, no obstante, en admitir el control contencioso tributario de los actos administrativos de efectos generales de contenido tributario. En efecto, la SC del TSJ, en sentencia Nro. 1058 de fecha 19 de mayo de 2006, estableció con carácter vinculante que:

(...) conforme a lo dispuesto en el artículo 49.4 de la Constitución, en los artículos 259 y 330 del Código Orgánico Tributario, los tribunales superiores contencioso tributarios competentes para conocer de los recursos contenciosos tributarios contra actos de efectos particulares emanados de las autoridades tributarias estatales y municipales, **lo son también para conocer de actos de efectos generales** emanados de dichas autoridades estatales y municipales, pues los emanados del SENIAT, **sean particulares o generales**, como órgano tributario nacional compete su conocimiento a la Sala Político-Administrativa, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.31 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, en concordancia con el artículo 330 del Código Orgánico Tributario. Así se declara. **(resaltado añadido)**⁹⁷.

La SC fundamentó su decisión en la existencia de un vacío respecto a los actos de efectos generales en el ex artículo 259 del COT (actual

⁹⁷ Cit. *ut supra*. Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1058 de fecha 19 de mayo de 2006, caso: *Fisco del Estado Vargas contra Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.* Publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.456 de fecha 12 de junio de 2006. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/1058-190506-05-0955.HTM>

artículo 286), el cual, tras ser analizado conforme a los derechos de acceso a la justicia, tutela judicial efectiva, juez natural, doble instancia y debido proceso y concatenándolo con el artículo 330 *ejusdem* (actual artículo 338⁹⁸), se concluyó que la jurisdicción contencioso tributaria era la más idónea para controlar los actos administrativos tributarios de efectos generales. Este criterio ha sido reiterado por la SPA en la sentencia Nro. 777 de fecha 4 de diciembre de 2019⁹⁹.

4.2.2. Demoras excesivas

También son objeto del control contencioso tributario, mediante el amparo tributario, las demoras excesivas en las que incurra la Administración tributaria en la resolución de las peticiones o solicitudes de los interesados. En tal sentido, el artículo 163 del COT establece que, salvo disposición especial, la Administración tributaria está obligada a dictar resolución de toda petición planteada por los interesados dentro de los 30 días de su presentación.

Sin embargo, el término “demora excesiva” resulta evidentemente impreciso, dado que no determina exactamente cuándo una tardanza alcanza el punto de “excesiva” o en qué momento adquiere relevancia jurídica. Al respecto, Fraga Pittaluga plantea:

En tanto la ley no define lo que es una demora excesiva, ello queda al arbitrio del juez; pero, tratándose de conceptos jurídicos indeterminados, sólo una interpretación justa cabe y en nuestro criterio, cualquier demora que supere los plazos que la Ley fija a la Administración Tributaria para responder, podría considerarse como excesiva. No obstante, es preciso saber que cuando la ley utiliza estos adjetivos, se abre un campo enorme a la apreciación subjetiva del juez, por lo que la *última* palabra sobre el particular siempre la tendrá este *último* (...) ¹⁰⁰

⁹⁸ COT. Artículo 338 “*La jurisdicción y competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario se ejercerán en forma excluyente de cualquier otro fuero, por lo que no podrá atribuirse la competencia a otra jurisdicción ni a otros Tribunales de distinta naturaleza (...)*”.

⁹⁹ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 777 de fecha 5 de diciembre de 2019. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/308568-00777-51219-2019-2015-0476.html>

¹⁰⁰ Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente*, ob. cit. p. 627.

De modo que el carácter de “excesivo” o no que tenga determinado retardo en la respuesta de la administración dependerá del arbitrio del Juez contencioso tributario que conozca del amparo tributario que pretenda controlar dicha inactividad administrativa.

4.2.3. Vías de hecho

La jurisdicción contencioso-tributaria puede controlar igualmente las vías de hecho o actuaciones materiales en las que incurre la administración tributaria, cuando ha debido legitimarse mediante la producción de un acto administrativo previo y que, en consecuencia, se ha realizado al margen de las potestades que el ordenamiento jurídico le ha atribuido expresamente a ésta, en las cuales se infrinjan situaciones jurídicas de los particulares.

En ese sentido, la sentencia líder respecto a la vía de hecho en Venezuela, la Nro. 190 dictada por la SPA de la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 8 de mayo de 1991, caso: *Ganadería El Cantón, C.A.*, estableció lo siguiente:

Consagrado el artículo 19 (ordinal 4º) de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el vicio reconocido como “vía de hecho” de la Administración, es asimilado en este texto legal a dos supuestos de infracción grosera de la legalidad, plasmados en la emisión del acto por “autoridades **manifiestamente** incompetentes, o con prescindencia **total y absoluta** del procedimiento”. Taxativos ambos en su formulación, ha entendido sin embargo la doctrina, que bien pueden ser incluidos dentro del respectivo “género” -representado por esos supuestos-, otros más específicos y equivalentes, como por ejemplo, la supresión de la audiencia obligatoria del afectado por un acto represivo o el caso de los funcionarios de hecho, respectivamente. Ha asimilado asimismo la doctrina a la vía de hecho en la elaboración del acto administrativo, la grosera ilegalidad en que incurriere la autora del acto para la ejecución de uno, aun legalmente formado (**Negritas del original**).

Siguiendo esa línea jurisprudencial, la SC del TSJ ha establecido lo siguiente respecto a las vías de hecho:

[Las vías de hecho] Se dan cuando la Administración pasa a la acción sin interponer acto alguno, es decir, con falta absoluta de decisión o acto previo; y segundo, cuando existe el acto pero fue dictado fuera de la competencia o al margen del procedimiento establecido por la ley. Respecto al segundo punto, también existe vía de hecho en aquellos supuestos en los que aun existiendo acto previo y siendo éste perfectamente regular, la actividad material de ejecución excede del ámbito cubierto por el acto en cuestión cualitativa y cuantitativamente. En estos casos existe una falta de cobertura, equivalente a la inexistencia del acto previo¹⁰¹. **[Añadido nuestro]**.

Ahora bien, en el ámbito tributario, no cualquier vía de hecho estará sometida al control de los tribunales especiales de esa jurisdicción, sino solo aquellas que tengan contenido tributario, es decir, que versen sobre un tributo o sobre alguno de sus componentes. Una vez más, será necesario aplicar el criterio funcional de la actividad administrativa, no bastando con que el agente de la vía de hecho sea un órgano o ente de la administración tributaria en sentido orgánico.

Debido a que el COT no establece el mecanismo procesal indicado para el control de las vías de hecho en materia tributaria, se aplicará el recurso contencioso tributario o el amparo constitucional según sea el caso, de acuerdo con la jurisprudencia de la SPA del TSJ¹⁰².

4.3. Medios de impugnación

Los medios de impugnación establecidos en el COT para controlar judicialmente la actividad e inactividad administrativa tributaria en sus diferentes manifestaciones son, de forma ordinaria, el recurso contencioso tributario y el amparo tributario. Además de los anterior, hay supuestos en los cuales procede las demandas de nulidad por ilegalidad

¹⁰¹ Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1175 de fecha 16 de julio de 2008. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1175-160708-07-1765.HTM>

¹⁰² *Id.* sentencia de la SPA del TSJ Nro. 1246 de fecha 30 de octubre de 2012. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/01246-301012-2012-2012-1009.HTML>; y sentencia Nro. 666 de la SC del TSJ, de fecha 26 de noviembre de 2021. Caso: *Miguel Ángel Carvajal Rojas contra SAREN*. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/314742-0666-261121-2021-19-0481.HTML>

prevista en la LOJCA, para controlar ciertos actos administrativos de contenido tributario de efectos generales.

En determinados casos, también procede la acción de amparo constitucional en sede contencioso tributario, regulada en la LOA, que como dijimos antes constituye un medio de impugnación distinto y autónomo respecto del amparo tributario.

Mientras el amparo tributario está dirigido específicamente a corregir las demoras excesivas de la Administración tributaria en el cumplimiento de sus deberes legales de respuesta, el amparo constitucional configura un mecanismo extraordinario de tutela destinado a restablecer situaciones jurídicas lesionadas o amenazadas por la violación de derechos y garantías constitucionales, con independencia de la materia en la cual dicha lesión se produzca.

4.3.1. Recurso contencioso tributario

El recurso contencioso tributario constituye el medio judicial ordinario de impugnación de los actos administrativos de contenido tributario dictados por la Administración tributaria, y se erige como el principal mecanismo de control jurisdiccional de su actuación. La regulación básica del recurso contencioso tributario se encuentra contenida en el artículo 286 del COT que delimita, en términos generales, los supuestos de procedencia de este medio impugnativo.

Conforme a lo dispuesto en ese artículo 286 del COT, el recurso contencioso tributario procede:

- (i) contra los actos administrativos de efectos particulares que puedan ser objeto del recurso jerárquico, esto es, aquellos que determinen tributos, impongan sanciones o afecten de cualquier forma la esfera jurídica de los administrados;
- (ii) contra los actos administrativos de efectos particulares recurridos en vía jerárquica cuando este haya sido negado tácitamente; y
- (iii) contra las resoluciones mediante las cuales se niegue total o parcialmente el recurso jerárquico.

De esta manera, el legislador delimitó el objeto del recurso contencioso tributario, en principio, a la revisión de actos administrativos

individualizados y concretos dictados en aplicación del ordenamiento tributario.

El recurso contencioso tributario, en cuanto medio de impugnación orientado a la anulación del acto administrativo, se inscribe en la concepción del contencioso de anulación como proceso de revisión y control de la actuación de la Administración, constituyendo así un mecanismo para someter al escrutinio judicial cualquier acto de la Administración tributaria que se aparte del cauce de la legalidad¹⁰³.

No obstante, el recurso contencioso tributario no se agota en un control meramente objetivo de legalidad del acto administrativo impugnado. Por el contrario, su alcance debe interpretarse a la luz del artículo 259 de la Constitución, el cual atribuye a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa -dentro de los cuales se inscriben los tribunales contencioso tributarios- competencia no solo para anular los actos administrativos contrarios a derecho, sino también para restituir las situaciones jurídicas subjetivas infringidas por la actuación administrativa.

Esta amplitud de las competencias del juez contencioso tributario reconocida por la jurisprudencia de la SPA del TSJ en los siguientes términos:

En efecto, los tribunales con competencia contencioso tributaria al formar parte de la jurisdicción contencioso administrativa -no obstante estar regulados por el Código Orgánico Tributario- deben resolver todas las pretensiones cuyo origen sea la relación jurídico-tributaria, independientemente de la ilegalidad que se denuncie contra el ente exactor la cual puede derivar de un acto, hecho u omisión y **sin que sea óbice la inexistencia de medios procesales especiales respecto de determinada actuación**, con lo cual se reconoce un sistema abierto de pretensiones a proponer ante la referida jurisdicción.

Por tales razones, **la jurisdicción contencioso-tributaria está llamada a garantizar la eficacia del tratamiento procesal de las pretensiones que se susciten y atender al procedimiento que más se ajuste a sus exigencias.** (vid. fallo de la SC Nro. 93 del 1º de febrero de 2006) (negritas añadidas).¹⁰⁴

¹⁰³ Ilse Van Der Velde, *El proceso Contencioso Tributario*, ob. cit.

¹⁰⁴ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 1246 de fecha 30 de octubre de 2012. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/01246-301012-2012-2012-1009.HTML>

El recurso contencioso tributario presenta un carácter eminentemente subjetivo, en tanto habilita al juez tributario para conocer del fondo de la controversia y adoptar decisiones que trascienden la simple anulación del acto impugnado. Ello incluye la posibilidad de restablecer la situación jurídica del contribuyente, corregir los efectos lesivos derivados del acto administrativo y, en general, otorgar una tutela judicial efectiva frente al ejercicio ilegítimo de la potestad tributaria.

Esta concepción subjetiva del proceso se ve reforzada por el propio COT, al disponer -en sus artículos 286 y 272- que los actos de la Administración tributaria que determinen tributos, impongan sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados pueden ser impugnados por quien tenga un interés legítimo, personal y directo.

Ello implica que la legitimación activa no se reconoce en función de un simple interés en la legalidad objetiva del ordenamiento, sino a partir de la afectación concreta de una posición jurídica individual derivada de la relación jurídico-tributaria.

En efecto, la exigencia de un interés cualificado como requisito de la legitimación procesal presupone que el juicio en cuestión se estructura sobre una controversia individualizada-, que lo transforma de un proceso al acto o de un sistema objetivo de protección de la legalidad, a un proceso de efectiva tutela de derechos e intereses del administrado, que busca el resarcimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la administración.

De ello se desprende que el contencioso tributario no se agota en el mero control abstracto de legalidad, sino que se orienta también a la tutela concreta de la posición jurídica del contribuyente frente al ejercicio del poder tributario.

En consecuencia, el recurso contencioso tributario se configura en lo que la doctrina conoce en un proceso de plena jurisdicción, en el que el contribuyente -o responsable- comparece en defensa de su posición jurídica, controvirtiendo la determinación de la obligación tributaria, la imposición de sanciones o cualquier otra actuación que incida directamente en su esfera jurídica.

Atendiendo al carácter subjetivo del contencioso tributario, el Juez tiene competencia, además, para declarar la responsabilidad del Estado por el despliegue de la actividad administrativa tributaria y resolver

sobre las pretensión de condena contra éste, como medio para restaurar la situación jurídica infringida. En tal sentido, Fraga Pittaluga considera que la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria puede reclamarse por dos vías: (i) acumulando la pretensión de nulidad del acto administrativo con la pretensión de condena *-recurso de plena jurisdicción-*; y (ii) a través de una acción autónoma de condena, sin estar vinculada a la nulidad de un acto administrativo¹⁰⁵.

En el caso de acumulación de pretensiones, la condena patrimonial al Estado resultante de la procedencia de un recurso contencioso tributario, tiene fundamento en el segundo párrafo del artículo 335 del COT, el cual establece que “(...) *Cuando a su vez la Administración Tributaria resultare totalmente vencida por sentencia definitivamente firme, será condenada en costas en los términos previstos en este artículo. Asimismo, dichas sentencias indicarán la reparación por los daños que sufran los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Tributaria*” (negritas añadidas)¹⁰⁶.

Ahora bien, a pesar de que el COT solo regula la impugnación de los actos administrativos tributarios de efectos particulares a través del recurso contencioso tributario, hemos dicho que la jurisprudencia ha extendido su aplicación a los actos administrativos tributarios de efectos generales, particularmente en lo que se refiere a los emitidos por autoridades estatales y municipales¹⁰⁷.

Aunado a lo anterior, los actos administrativos tributarios de efectos generales emanados de las máximas autoridades de la administración tributaria pueden ser objeto de control indirecto o incidental en el marco del recurso contencioso tributario, cuando su aplicación concreta, a través de un acto de efectos particulares, resulte determinante para la resolución de la controversia.

En efecto, aunque el objeto formal del proceso lo constituya el control de la legalidad del acto individual impugnado, el juez se encuentra

¹⁰⁵ Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. p. 800.

¹⁰⁶ Existen discusiones en la doctrina y la jurisprudencia acerca de la procedencia del antejuicio administrativo en el contencioso tributario de condena. *Vid.* Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. pp. 801-806.

¹⁰⁷ *Vid.* Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1058 de fecha 19 de mayo de 2006 cit. *ut supra*; y Sentencia de la SPA Nro. 777 de fecha 5 de diciembre de 2019. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/308568-00777-51219-2019-2015-0476.html>

habilitado para examinar la conformidad jurídica de la norma o acto general que sirve de fundamento a la actuación administrativa, en la medida en que su validez condiciona la legalidad del acto aplicado al contribuyente.

Este control incidental responde precisamente a la lógica subjetiva del contencioso tributario, en el entendido de que la finalidad del proceso no es la mera anulación del acto general, sino evitar que una actuación administrativa contraria a derecho produzca efectos lesivos en la esfera jurídica del recurrente. Por ello, el juez puede desaplicar el acto general en el caso concreto o dejar de reconocerle efectos jurídicos para resolver la controversia planteada -sin que ello implique necesariamente su ineficacia *erga omnes*-, garantizando así la tutela judicial efectiva y la primacía del principio de legalidad en la aplicación del ordenamiento jurídico-tributario.

Por último, respecto a la impugnabilidad de las vías de hecho por medio del recurso contencioso tributario la jurisprudencia de la SPA del TSJ ha indicado lo siguiente:

(...) dado que el vigente Código Orgánico Tributario no previó el procedimiento mediante el cual se ventilarían las denuncias efectuadas contra las vías de hecho en que habría incurrido la Administración Tributaria Nacional, Estatal o Municipal, debe aplicarse el procedimiento que regula el recurso contencioso tributario (artículos 259 al 288) [actuales 286 al 309] por ser el más idóneo a los efectos de tramitar reclamaciones como la de autos (negrillas añadidas).¹⁰⁸

En efecto, a pesar que el legislador limitó el objeto del recurso contencioso tributario a la impugnación de actos administrativos, en atención a la universalidad de control de la actividad administrativa, este recurso será el procedimiento indicado para denunciar las vías de hecho de naturaleza tributaria.

De este modo, el recurso contencioso tributario se configura como un instrumento procesal de naturaleza subjetiva, orientado tanto al control de la legalidad de los actos administrativos tributarios particulares

¹⁰⁸ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 1246 de fecha 30 de octubre de 2012. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/01246-301012-2012-2012-1009.HTML>

y generales según el caso, las vías de hecho con contenido tributario, como a la restitución de las situaciones jurídicas infringidas, en los términos previstos por el artículo 259 constitucional.

4.3.2. Amparo tributario

De acuerdo con el artículo 310 del COT, la acción de amparo tributario procederá “(...) *cuando la Administración tributaria incurra en demoras excesivas al resolver peticiones de los interesados, y ellas causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en este Código o en leyes especiales*”. Por lo tanto, esta acción tiene por objeto impugnar la omisión o la falta de respuesta a una solicitud, es decir, la ausencia de un pronunciamiento obligatorio que deriva del artículo 163 del COT.

Sobre los caracteres de la solicitud cuya ausencia de respuesta constituye demora excesiva, la SC del TSJ en sentencia N° 654 del 30 de junio del 2000, pronunció lo siguiente:

(...) cuando la disposición que consagra el amparo tributario se refiere a las demoras excesivas en que incurra la Administración Tributaria al resolver sobre peticiones de los interesados, no es cualquier petición o solicitud, pues se trata únicamente de aquellas que pueden formular los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, y las cuales debe resolver o responder la Administración Tributaria, en el lapso que establezca el Código Orgánico Tributario o las leyes especiales que en materia financiera le impongan tal obligación.

Por otro lado, conviene aclarar que el amparo tributario se diferencia del silencio administrativo negativo (artículo 4 de la LOPA¹⁰⁹), dado que, en lugar de ser una vía que permite al particular acceder al grado o instancia siguiente, es una acción autónoma por medio de la cual el particular solicita a un tribunal que exija al órgano o ente responsable a dar debidamente la respuesta a la que está obligado.

¹⁰⁹ Conforme a este artículo, en los casos en los que la Administración tributaria no resolviera un asunto o recurso dentro de los correspondientes lapsos, se considerará que ha resuelto negativamente y el interesado podrá intentar el recurso inmediatamente siguiente, esta disposición consagra el “silencio administrativo negativo” que opera como una garantía legal de los administrados frente a la inactividad de la Administración.

Por ello, la doctrina ha planteado que la pretensión deducida del amparo tributario parece totalmente con la mera respuesta de la Administración tributaria, sin importar la calidad o fundamento del acto¹¹⁰. Tanto es así que la jurisprudencia ha señalado que la parte accionante debería desistir del proceso, por cuanto lo contrario sería falta de probidad y una falta a los deberes comprendido en el artículo 170 del CPC¹¹¹.

En concreto, el amparo tributario es “*un remedio frente a la inactividad absoluta; por lo tanto, allí donde hay una decisión, un acto, incluso una actuación material o vía de hecho, no hay amparo tributario*”¹¹².

4.3.3. Amparo constitucional en materia tributaria

Los actos, actuaciones u omisiones de la Administración tributaria que menoscaben, transgredan, perturben o amenacen el goce y ejercicio de los derechos y/o garantías fundamentales consagrados en la Constitución y en los tratados internacionales según lo dispuesto en el artículo 23 constitucional, pueden recurrirse mediante el amparo constitucional, con base en las disposiciones de la LOA, y la jurisprudencia de la SC del TSJ que ha determinado, mediante jurisdicción normativa, el proceso de amparo constitucional¹¹³.

En materia contencioso-tributaria, el amparo constitucional podrá interponerse como acción autónoma o de forma auxiliar al recurso contencioso tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la LOA.

La admisibilidad de la acción de amparo constitucional está sujeta a que el agraviado esté realmente afectado por un acto, hecho u omisión

¹¹⁰ Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente*, ob. cit. p. 612. *Vid.* Sentencia del TSJ en SPA Nro. 1301, de fecha 29 de octubre de 2002. Caso: *Centro de Formación Profesional Seguros la Seguridad C.A. (Cefoproseg, C.A.)*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/01301-291002-1051.HTM>

¹¹¹ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 00218, de fecha 8 de febrero de 2006. Caso: *Autoyota, C.A.*, citada *Ídem*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00218-080206-2005-5067.HTM>

¹¹² Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1997, de fecha 17 de octubre de 2001. Caso: *Rocco Ciminno D'Elia y Luigi De Vita Allario*, citada. *Ídem*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/1997-171001-00-1072.htm>

¹¹³ Para el estudio sobre el amparo constitucional *vid.* Rafael Badell Madrid, *Derecho Procesal Constitucional*, Capítulo IV, Serie de Estudios Nro. 121, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020.

que menoscabe en forma directa el ejercicio y goce de sus derechos constitucionales y que no exista otro medio o recurso judicial capaz de restablecer en forma eficaz, breve y expedita la situación jurídica que se imputa lesionada. Por ello, el amparo constitucional también se ha perfilado como un medio procesal para controlar las vías de hecho realizadas por la Administración tributaria.

Sin embargo, el amparo constitucional no será conocido por los tribunales contencioso tributarios por el mero hecho de que el órgano que presuntamente viole los derechos del administrado sea parte de la organización administrativa tributaria, deberá considerarse la naturaleza y contenido de la relación jurídica establecida entre el agraviado y el agente de la vulneración. Al respecto, la SC del TSJ pronunció lo siguiente:

(...) debe advertirse que el carácter aduanero o tributario que pueda tener un *órgano* u ente no es condición suficiente para establecer de manera definitiva que los amparos interpuestos sean competencia de los tribunales de lo contencioso tributario. Para ello -como se expresó- debe analizarse si los términos en que se encuentra comprendida la relación jurídica están determinados dentro del campo de la actividad administrativa general o, por el contrario, se está en presencia de una relación netamente de naturaleza aduanera o tributaria.¹¹⁴

En consecuencia, el conocimiento del amparo constitucional por parte de la jurisdicción contencioso-tributaria o contencioso-administrativa ordinaria debe determinarse atendiendo a la naturaleza de la relación jurídica (criterio funcional), y no al órgano emisor del acto (criterio orgánico). Ello significa que la competencia jurisdiccional no se define por el hecho de que el presunto agravante forme parte de la

¹¹⁴ Sentencia de la SC del TSJ Nro. 1622 del 19 de noviembre de 2014. Caso: *Sociedad Mercantil Aduana Hernández Mauricio I, C.A.* Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/171746-1622-191114-2014-14-0879.HTML>. Vid. sentencia de la SC del TSJ Nro. 1426 del 23 de octubre de 2013, caso: *Inversiones GECJ, C.A.*, mediante la cual fija la competencia para conocer de los actos de naturaleza administrativa dictados por la Administración Tributaria, reconociendo dicha competencia en los Juzgados Superiores en lo Civil y Contencioso Administrativo de la circunscripción judicial correspondiente. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/157792-1426-231013-2013-12-0409.HTML>

Administración tributaria, sino por el contenido jurídico de la relación que vincula al particular con la Administración.

Así, únicamente cuando la controversia derive directamente del ejercicio de potestades tributarias -esto es, de la determinación, fiscalización, recaudación o exigibilidad de tributos, sanciones o accesorios vinculados a la obligación tributaria- corresponderá conocer a los tribunales contencioso-tributarios; en cambio, si la actuación administrativa se inserta en el ámbito de la actividad administrativa general (por ejemplo, relaciones laborales, contractuales, disciplinarias o de gestión patrimonial), aun cuando intervenga un órgano tributario, la competencia corresponderá a la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria.

Recordemos que la jurisdicción contencioso-tributaria ha sido diseñada para resolver controversias surgidas de la relación jurídico-tributaria. Por ello, el juez debe verificar si la actuación lesiva incide directamente en derechos constitucionales nacidos de dicha relación, pues solo en tales supuestos puede afirmarse la naturaleza tributaria del conflicto y, en consecuencia, la competencia especializada para conocer de acciones de amparo constitucional vinculadas a esa materia.

4.3.4. Demandas de nulidad contra actos administrativos tributarios de efectos generales emanados del Presidente de la República, el Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas y el SENIAT

Conforme a la legislación y la jurisprudencia del TSJ, los actos administrativos tributarios de efectos generales emanados de las máximas autoridades de la administración tributaria (Presidente de la República, Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas y el SENIAT) serán controlados por la SPA, en sede contencioso tributaria, a través del procedimiento común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas establecido en los artículos 76 al 86 de la LOJCA.

En concreto, los actos administrativos de rango sublegal de contenido tributario emanados del Ejecutivo Nacional y del Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas pueden ser impugnados por medio de las demandas de nulidad, según lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 26 de la LOTSJ, concatenado con el artículo 23 de la LOJCA.

Así lo reconoció la SPA del TSJ, por ejemplo, al conocer una demanda de nulidad ejercida contra parte del contenido del artículo 8 del Decreto Nro. 4.684 del Presidente de la República¹¹⁵, mediante el cual se modificó el Arancel de Aduanas (sentencia Nro. 253, del 2 de mayo de 2022, caso: *Alimentos Polar Comercial, C.A.*).¹¹⁶

De la misma forma, la SPA ha tramitado demandas de nulidad de las providencias administrativas tributarias dictadas por el SENIAT. En tal sentido, la SPA, en sentencia Nro. 516, de fecha 11 de mayo de 2017, refiriéndose a las providencias Nros. SNAT/2002/1419¹¹⁷ y SNAT/2002/1455¹¹⁸ del SENIAT, mediante las cuales se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, dispuso lo siguiente:

[Las providencias administrativas] ...constituyen actos administrativos de efectos generales de obligatorio cumplimiento para todos los contribuyentes especiales, que aún cuando pueden ser determinados por la Administración Tributaria se extiende mucho más allá de éstos y su eficacia causal se erige de forma general para todos aquellos sujetos pasivos que obtengan la característica de “*especiales*” en el futuro. En definitiva, se entiende que configura un acto contentivo de reglas de derecho impersonales y abstractas, que amplía sus efectos más allá de su simple aplicación.

En razón de lo anterior, siendo esta Sala Político-Administrativa **la Máxima Instancia de las jurisdicciones contencioso administrativa y tributaria** y estándole atribuida la competencia para conocer de los recursos contencioso administrativos que se ejerzan, tanto por razones de inconstitucionalidad como de ilegalidad, contra actos administrativos de efectos generales dictados por el Poder Público Nacional, sin lugar a dudas reitera que le corresponde conforme a la norma atributiva de competencia residual contenida en el artículo 45 numeral 11 de la entonces vi-

¹¹⁵ Publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.698 Extraordinario, de fecha 2 de mayo de 2022

¹¹⁶ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 253 de fecha 14 de julio de 2022, caso: *Alimentos Polar Comercial, C.A.* Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/317958-00253-14722-2022-2022-0158.html>

¹¹⁷ Publicada en Gaceta Oficial Nro. 37.573, de fecha 19 de noviembre de 2002.

¹¹⁸ Publicada en Gaceta Oficial Nro. 37.585, de fecha 5 de diciembre de 2002.

gente Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (dispositivo contenido en el artículo 23 numeral 5 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa del año 2010), **conocer del presente recurso de nulidad** ejercido conjuntamente con solicitud de amparo cautelar, contra las Providencias Administrativas ya mencionadas, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Así se decide. **(Resaltado nuestro)**¹¹⁹.

4.4. Iter procesal

4.4.1. Recurso contencioso tributario

El recurso contencioso tributario se tramita conforme al procedimiento especial previsto en el **Capítulo I, Título VI del COT**, comprendido entre los artículos 286 al 309, el cual comprende el cauce procesal mediante el cual se materializa la tutela judicial efectiva en materia tributaria, asegurando no solo el acceso a la jurisdicción, sino también el desarrollo de un contradictorio real, la posibilidad de defensa probatoria y la obtención de una decisión judicial susceptible de ejecución.

Desde esta perspectiva, el iter procedimental del recurso contencioso tributario se estructura en una secuencia ordenada de fases que abarcan toda la relación procesal, desde la activación de la jurisdicción hasta la ejecución del fallo definitivo.

En primer lugar, se desarrolla la fase de iniciación, relativa a la interposición del recurso, el examen de admisibilidad y las actuaciones iniciales dirigidas a la conformación válida del proceso, regulada en los artículos 286 al 295 del COT.

Posteriormente, tiene lugar la fase de sustanciación, establecida en los artículos 296 al 303 del COT, dentro de la cual se despliega el contradictorio procesal mediante la promoción y evacuación de pruebas, los informes, la facultad del juez para dictar autos para mejor proveer y, en general, la actividad probatoria destinada a esclarecer los hechos controvertidos.

¹¹⁹ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 516, de fecha 11 de mayo de 2017, caso *Probusca contra SENIAT*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/198756-00516-11517-2017-2017-0137.HTML>

Finalmente, el procedimiento culmina con la fase decisoria, que comprende, los informes la emisión de la sentencia y, luego de que ésta quede firme, las actuaciones posteriores orientadas a su cumplimiento y ejecución, como manifestación última del derecho a la tutela judicial efectiva, establecida en los artículos 304 al 309 del COT.

De este modo, el procedimiento contencioso tributario no se agota en la obtención de un pronunciamiento declarativo, sino que se proyecta hasta la realización práctica de lo decidido judicialmente, garantizando que el control jurisdiccional sobre la actividad tributaria sea efectivo, completo y materialmente realizable.

4.4.1.1. Fase de iniciación

4.4.1.1.1. Legitimación e iniciativa procesal

El artículo 272 del COT determina la legitimación activa del recurso contencioso tributario:

Artículo 272. Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, **podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo (...) (negrillas añadidas).**

Como puede observarse, tendrán legitimidad para recurrir los actos de la Administración tributaria, en primer lugar, la persona natural o jurídica cuyo derecho subjetivo ha sido lesionado.

En términos generales, el derecho subjetivo surge de una relación jurídica previa, concreta y específica entre la Administración y el particular, en virtud de la cual éste adquiere la facultad de exigir una determinada prestación o conducta, y la Administración asume la correlativa obligación de satisfacerla conforme a derecho. Si esa obligación es desconocida o vulnerada, el titular del derecho subjetivo se encuentra plenamente legitimado para impugnar el acto de efectos particulares que lesione su esfera jurídica.

En materia tributaria, constituyen ejemplos de derechos subjetivos: el derecho del contribuyente a que la obligación tributaria sea determinada conforme a los parámetros legales; el derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso una vez verificados los supuestos legales;

el derecho a que se respeten las garantías del debido proceso en un procedimiento de fiscalización o sancionatorio y el derecho a que se reconozcan exoneraciones o beneficios fiscales cuando se cumplen los requisitos normativos. En todos estos casos existe una relación jurídico-tributaria previa que confiere al particular una posición jurídica concreta frente a la Administración, cuya lesión legitima la interposición del recurso correspondiente.

Además de los titulares de derechos subjetivos, tienen legitimación para recurrir los actos de la Administración tributaria todas aquellas personas naturales o jurídicas que tengan un interés legítimo, personal y directo, es decir, aquél que se configura cuando el particular no es titular de un derecho subjetivo previamente reconocido, pero se encuentra en una situación especial y diferenciada frente al acto administrativo presuntamente ilegal, que lo hace más sensible que el resto de los administrados frente a la eventual lesión del ordenamiento jurídico. La legitimación deriva aquí de la incidencia concreta y cualificada del acto sobre su posición jurídica, aun cuando no exista una obligación individual previa entre Administración y administrado.

En el ámbito tributario, puede configurarse un interés legítimo, por ejemplo, cuando un acto tributario dirigido a otro contribuyente incide de manera inmediata en la posición jurídica de un responsable solidario; cuando un agente de retención cuestiona una providencia que le impone deberes formales adicionales que afectan su actividad económica; o cuando un contribuyente, aun antes de que se dicte el acto definitivo de determinación, impugna actuaciones que inciden de forma inmediata y concreta en su posición jurídica.

En criterio de la doctrina, esa legitimación actual sólo podrá recaer en quienes ostenten la cualidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, los que pudieran resultar obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias o incluso quienes podrían reclamar la devolución o reintegros de tales prestaciones, aunque también tal cualidad podría recaer en terceros a quienes los actos les afecten en forma personal y directa, no en quienes sean simples interesados.¹²⁰

¹²⁰ Félix Hernández Richards, "Presupuestos Procesales de la Acción en el Proceso Contencioso Tributario" en *Contencioso Tributario hoy*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, p. 55.

De esta manera, tanto los titulares de derechos subjetivos administrativos como quienes ostentan un interés legítimo, personal y directo se encuentran habilitados para acudir a la jurisdicción contencioso tributaria. La diferencia radica no en la cualidad sino en la intensidad del vínculo: mientras el derecho subjetivo nace de una relación jurídica previa que confiere una pretensión exigible frente a la Administración, el interés legítimo deriva de una situación fáctica singular que coloca al particular en una posición de afectación diferenciada frente al acto ilegal.

Por otro lado, como sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria se encuentran aquellos sujetos a los que la Administración tributaria les efectúe una determinación o liquidación de tributos (i.e. reparo fiscal), el procedimiento de recaudación aplicable a las omisiones de declaraciones, el procedimiento de mercancías objeto de comiso, el de revisión de oficio y el recurso de revisión, etc. También se encuentran dentro de este grupo los sujetos pasivos que tengan reclamaciones bajo el procedimiento de repetición de pagos o de recuperación de tributos.

Por último, vale la pena destacar que en el proceso contencioso tributario tienen la legitimación pasiva los entes del Estado que ostentan la cualidad de sujetos activos de la obligación tributaria y de los cuales emana el acto impugnado o su abstención.

4.4.1.1.2. Requisitos e interposición de la demanda

La demanda del recurso contencioso tributario deberá cumplir lo estipulado por el artículo 287 del COT:

Artículo 287. El recurso se interpondrá mediante escrito en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, debiendo reunir los requisitos establecidos en el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil. Asimismo, el recurso deberá estar acompañado del documento o documentos donde aparezca el acto recurrido, salvo en los casos en que haya operado el silencio administrativo.

El error en la calificación del recurso no será obstáculo para su sustanciación, siempre que del escrito y de las actas procesales se deduzca su verdadero carácter.

Por la remisión antes transcrita, serán aplicables los requisitos para el libelo de la demanda pautados en el artículo 340 del CPC:

Artículo 340. El libelo de la demanda deberá expresar:

1º La indicación del Tribunal ante el cual se propone la demanda.

2º El nombre, apellido y domicilio del demandante y del demandado y el carácter que tiene.

3º Si el demandante o el demandado fuere una persona jurídica, la demanda deberá contener la denominación o razón social y los datos relativos a su creación o registro.

4º El objeto de la pretensión, el cual deberá determinarse con precisión, indicando su situación y linderos, si fuere inmueble; las marcas, colores o distintivos; si fuere semoviente; los signos, señales y particularidades que puedan determinar su identidad, si fuere mueble; y los datos, títulos y explicaciones necesarias si se tratare de derechos u objetos incorporales.

5º La relación de los hechos y los fundamentos de derecho en que se base la pretensión, con las pertinentes conclusiones.

6º Los instrumentos en que se fundamente la pretensión, esto es, aquellos de los cuales se derive inmediatamente el derecho deducido, los cuales deberán producirse con el libelo.

7º Si se demandare la indemnización de daños y perjuicios, la especificación de estos y sus causas.

8º El nombre y apellido del mandatario y la consignación del poder.

9º La sede o dirección del demandante a que se refiere el artículo 174.

Además, el particular podrá interponer el recurso tributario dentro de los veinticinco (25) días hábiles siguientes contados a partir de la notificación del acto que impugna o del vencimiento del lapso previsto para decidir el recurso jerárquico, en caso de que opere el silencio administrativo (artículo 288 del COT). Sin embargo, la jurisprudencia pacífica del TSJ y la extinta Corte Suprema de Justicia han concordado en que dicho lapso debe computarse no por días hábiles, sino por días de despacho, debiéndose seguir el calendario judicial que fije la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (URDD) correspondiente a la jurisdicción¹²¹.

¹²¹ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 1362 de fecha 20 de octubre de 2011, caso: *Corporación Star White, C.A.* Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/>

Sobre dónde podrá interponerse el recurso contencioso tributario, el artículo 289 del COT establece:

Artículo 289. El recurso podrá interponerse directamente ante el tribunal competente, o por ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del recurrente. Asimismo, podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto.

Cuando el recurso no hubiere sido interpuesto ante el tribunal competente el juez o funcionario receptor deberá remitirlo al tribunal competente dentro de los cinco (5) días siguientes. El recurrente podrá solicitar del Tribunal competente que reclame al juez o funcionario receptor el envío del recurso interpuesto.

Por otro lado, desde ya debemos advertir que la interposición del recurso no suspenderá los efectos del acto *de iure*, sin embargo, podrá el recurrente solicitar que el tribunal suspenda total o parcialmente los efectos del acto recurrido, en el supuesto de que su ejecución pudiera causarle perjuicio grave o si hubiere apariencia de buen derecho. La decisión del tribunal sobre la suspensión total o parcial podrá ser apelada solo a efecto devolutivo (artículo 290 del COT).

4.4.1.1.3. Notificaciones

Respecto a las notificaciones, tanto del recurrente como de la administración, el artículo 291 del COT estipula:

Artículo 291. Se entenderá que el recurrente está a derecho desde el momento en que interpuso el recurso. En los casos de interposición subsidiaria de *éste*, o en la forma prevista en el aparte *único* del artículo 289 de este Código, el Tribunal de oficio deberá notificar al recurrente en su domicilio o en el lugar donde ejerce su industria o comercio.

En caso que no haya sido posible la notificación del recurrente, el tribunal dejará constancia de ello en el expediente, y fijará un cartel en la puerta del tribunal, dándose un término de diez (10)

01362-201011-2011-2011-0640.HTML. Cit. en Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. pp. 427-429.

días de despacho, vencidos los cuales se entenderá que el recurrente está a derecho.

Parágrafo Único. Cuando el Recurso Contencioso Tributario no haya sido interpuesto en la forma prevista en el parágrafo primero del artículo 287 de este Código, el Tribunal deberá notificar mediante oficio a la Administración Tributaria, con indicación del nombre del recurrente; el acto o los actos cuya nulidad sea solicitada; *órgano* del cual emana, y la materia de que se trate; y solicitará el respectivo expediente administrativo.

Ahora bien, somos del criterio de que cuando el recurso contencioso tributario se dirija contra un acto administrativo tributario de efectos generales, el tribunal competente deberá proceder a la publicación de carteles de emplazamiento, en aplicación supletoria del artículo 80 de la LOJCA¹²², a los efectos de que todo tercero interesado pueda intervenir en el proceso.¹²³

4.4.1.1.4. Causales de inadmisión del recurso

El artículo 293 del COT establece tres causales de inadmisibilidad:

1. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
2. La falta de cualidad o interés del recurrente.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.

Esta lista de causales fue heredada del COT de 2001, las mismas no fueron correspondientemente expandidas conforme a las establecidas

¹²² LOJCA, artículo 80. “**Cartel de emplazamiento.** En el auto de admisión se ordenará la notificación de los interesados, mediante un cartel que será publicado en un diario que indicará el tribunal, para que comparezcan a hacerse parte e informarse de la oportunidad de la audiencia de juicio. El cartel será librado el día siguiente a aquél en que conste en autos la última de las notificaciones ordenadas (...)”.

¹²³ Como ejemplo de intervención de terceros en recursos contencioso tributarios contra actos administrativos de efectos generales, véase Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 579 de fecha 30 de mayo de 2018, caso: *Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal y otros*, cit. *ut supra*.

en el artículo 35 de la LOJCA. Esto quiere decir que el artículo 293 no recoge todos los requisitos ya establecidos en el CPC, en la LOJCA ni en otras disposiciones del propio COT. Con base en ello, la doctrina ha señalado que las causales del artículo *ejusdem* no son taxativas y, por tanto, habrán de aplicarse también las siguientes:

1. *Defecto de forma del recurso*. Artículos 287 del COT, 340 del CPC y 33 de la LOJCA.
2. *Acumulación prohibida*. Artículos 78 del CPC y 35 numeral 2 de la LOJCA¹²⁴.
3. *Interposición anticipada*. Como ha indicado la jurisprudencia del máximo tribunal.
4. *No acompañar los documentos indispensables para verificar la admisibilidad del recurso*. Artículo 35, numeral 4, de la LOJCA.
5. *Conceptos irrespetuosos*. Artículo 35 numeral 6 de la LOJCA.
6. *La acción se intenta contra los actos excluidos de control*. Artículo 286 parágrafo segundo del COT.
7. *La acción es contraria al orden público, las buenas costumbres o alguna disposición expresa de ley*. Artículo 35, numeral 7, de la LOJCA¹²⁵.

4.4.1.1.5. Oposición y admisibilidad del recurso

Al quinto día (5to) de despacho siguiente a la última notificación conste en el expediente, el Tribunal se pronunciará sobre la admisibilidad del recurso, mismo plazo en que la representación de la Administración tributaria podrá oponerse a su admisión, en cuyo caso se abrirá una articulación probatoria que no excederá de cuatro (4) días de despacho, dentro de la cual las partes promoverán y evacuarán las pruebas que sostengan sus alegatos. Finalmente, el Tribunal se pronunciará dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al lapso probatorio (artículo 294 COT).

La admisión del recurso será apelable por la Administración tributaria dentro de los 5 días de despacho siguientes, siempre que esta haya

¹²⁴ *Vid.* Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 40 de fecha 4 de abril de 2024. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/333386-00040-4424-2024-2024-0022.html>

¹²⁵ Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente*, ob. cit. pp. 439-440.

formulado oposición y será oída solo a efecto devolutivo. Por el contrario, si el Tribunal inadmite el recurso, se oirá apelación del recurrente en ambos efectos, la cual habrá de ser resuelta por el tribunal de alzada (SPA del TSJ) en el término de treinta (30) días continuos. En cualquiera de los casos, las partes presentarán sus informes dentro de los diez (10) días de despacho siguientes al recibo de autos por el tribunal de alzada (parágrafo único del artículo 294 *ejusdem*).

Vencido el lapso para apelar la admisión o una vez que conste en autos la devolución del expediente por el Tribunal de alzada que admitió el recurso contencioso tributario, el juicio quedará abierto *ope legis* a pruebas, salvo que las partes solicitasen que el procedimiento se sustancie como un asunto de mero derecho, o solo con los elementos de prueba que ya constan en autos, en cuyo caso el juez lo declarará así (artículo 295 COT).

4.4.1.1.6. Tutela cautelar: De la suspensión de los efectos del acto y de las medidas cautelares en general

La tutela cautelar constituye una garantía estructural del proceso jurisdiccional, orientada a impedir que el transcurso del tiempo necesario para la resolución definitiva de la controversia torne ilusoria la protección judicial. Esa tutela cautelar tiene carácter instrumental, provisorio y está subordinada al proceso principal (*pendente lite*), pudiendo modificarse si cambian las circunstancias y no implica pronunciamiento definitivo sobre el fondo. Su finalidad es estrictamente conservativa, pues, está destinada a asegurar que la sentencia definitiva -sea anulatoria, de condena o desestimatoria- conserve eficacia práctica y no resulte frustrada por la ejecución anticipada del acto impugnado.

Desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, la protección cautelar no constituye un elemento accesorio del proceso, sino una manifestación necesaria del derecho de acceso a la justicia.

Como bien lo señala la doctrina, el derecho a la jurisdicción no se satisface únicamente con la posibilidad formal de accionar ante los tribunales, sino que exige la existencia de mecanismos idóneos para preservar, durante el curso del juicio, los bienes jurídicos comprometidos en la controversia. En particular, la efectividad de dicha tutela exige la protección

de los bienes jurídicos litigiosos mientras se sustancia el juicio, evitando que las prerrogativas administrativas -especialmente su ejecutividad y presunción de legitimidad- hagan nugatoria la decisión final.¹²⁶

En el ámbito contencioso tributario venezolano, la tutela cautelar adquiere una relevancia particularmente relevante debido a la posición jurídica reforzada de la Administración tributaria, cuyos actos gozan de ejecutoriedad inmediata aun cuando su legalidad esté siendo examinada judicialmente. Ello implica que el contribuyente puede verse sometido a procedimientos de cobro ejecutivo o restricciones patrimoniales durante la sustanciación del proceso, circunstancia que convierte a la tutela cautelar en un instrumento indispensable para equilibrar la relación procesal y garantizar que el control jurisdiccional de la potestad tributaria resulte efectivo y no meramente declarativo.

En este contexto, el sistema contencioso tributario venezolano articula la protección cautelar a través de diversas técnicas procesales que responden a finalidades diferenciadas: (i) la suspensión de los efectos del acto administrativo tributario, como medida típica dirigida a suspender provisionalmente su ejecutoriedad; (ii) el amparo cautelar, orientado a la protección inmediata de derechos constitucionales comprometidos por la actuación administrativa; y (iii) las medidas cautelares innominadas, destinadas a asegurar la utilidad del proceso mediante soluciones flexibles adaptadas a las particularidades del caso concreto.

i. Suspensión de los efectos del acto administrativo tributario

La suspensión de los efectos del acto administrativo es una típica medida cautelar nominada dentro del contencioso general y también dentro de los contenciosos especiales, a través de la cual se permite evitar la consumación de situaciones irreversibles o la producción de daños graves antes de que exista un pronunciamiento definitivo. Dicha tutela cautelar procura impedir que el proceso judicial, lejos de proteger al recurrente, termine convirtiéndose -por efecto del tiempo- en un mecanismo que consolide los efectos del acto impugnado.

¹²⁶ Rodolfo Spisso, *La Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria*, Desalma, Buenos Aires, 1996, cit. en Mónica Vilorio Méndez, “La Tutela Cautelar del Sujeto Pasivo en el Proceso Contencioso Tributario”, *Contencioso Tributario hoy*, AVDT, Caracas, 2004, p. 70.

En el contencioso tributario venezolano, la suspensión de los efectos del acto recurrido hoy no es principio, por el contrario, el artículo 290 del COT establece como regla general que la interposición del recurso no interrumpe los efectos del acto administrativo impugnado, de modo que será el recurrente quien tenga la carga de solicitar la respectiva medida cautelar de suspensión de efectos del acto impugnado.

Originalmente, no existía una protección cautelar a favor del sujeto pasivo afectado por un acto administrativo de la Administración tributaria a los fines de lograr la suspensión de efectos antes de que un tribunal competente declarara su nulidad, sino que imperaba el principio *solve et repete* (paga y luego reclama), conforme a la cual el contribuyente debía satisfacer previamente el tributo exigido como condición para poder impugnar judicialmente el acto administrativo que lo determinaba.¹²⁷

Si bien el *solve et repete* se justificó tradicionalmente en el principio de ejecutividad de los actos administrativos y en la necesidad de asegurar la continuidad de los ingresos públicos -privilegiando el interés fiscal frente al derecho de defensa del administrado-; dicho principio fue objeto de severas críticas doctrinales por constituir un obstáculo económico al acceso a la justicia, al imponer al contribuyente una carga patrimonial que podía hacer ilusorio el ejercicio del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva.

El *solve et repete* fue formalmente eliminado con la entrada en vigencia del primer COT de 1982, inspirado en el Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA-BID), que calificó esta exigencia como un mecanismo incompatible con un proceso tributario garantista. En concreto, en el artículo 174.1 del COT de 1982 (hoy artículo 286 del COT de 2020), se suprimió la exigencia del pago previo como requisito de admisibilidad del recurso contencioso tributario.

En su lugar, el COT de 1982, en su artículo 178, acogió como principio la suspensión automática de los efectos del acto administrativo impugnado, en los siguientes términos:

Artículo 178. La interposición del recurso suspende la ejecución del acto recurrido. Queda a salvo la utilización de las medidas cautelares previstas en este Código, las cuales podrán decretarse

¹²⁷ Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente...*, ob. cit., pp. 578 y ss.

por todo el tiempo en que dure el proceso, sin perjuicio de que sean sustituidas conforme el aparte único del artículo 207.

Dicha norma, que se mantuvo en las reformas de 1992 y 1994, fue señalada como un logro del contencioso tributario venezolano con respecto a otros sistemas latinoamericanos, pues, con ello se garantizaba plenamente los derechos del recurrente y los del fisco, habida cuenta de que este último, en los supuestos de riesgo en la percepción del crédito fiscal, podía recurrir a las medidas cautelares previstas en el Código.

No obstante, la reforma del COT de 2001 eliminó ese efecto suspensivo automático y, por el contrario, dispuso, en su artículo 263 (hoy replicado en el artículo 290 del COT vigente), que “*La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado*”; lo cual implicó un grave retroceso del régimen contencioso tributario, al romper con la tradición existente en los anteriores códigos tributarios en los que se acordaba la suspensión automática de los efectos del acto impugnado con la simple interposición del recurso contencioso.

Desde entonces, la mera impugnación judicial dejó de paralizar la ejecución del acto administrativo tributario, permitiendo a la Administración continuar el cobro aun cuando la deuda estuviese sometida a revisión jurisdiccional. Pese a ello, subsistió la suspensión de los efectos del acto en sede administrativa, cuando se interponía el recurso jerárquico (artículo 247 COT de 2001).

Posteriormente, la reforma de 2014, ratificada en el COT vigente de 2020, profundizó esta tendencia al suprimir también el efecto suspensivo en la vía administrativa y al introducir -como veremos *infra*-mecanismos de **cobro ejecutivo administrativo**, mediante los cuales la propia Administración puede iniciar procedimientos de embargo y ejecución sin intervención judicial previa.

Nótese que bajo el vigente COT, la Administración Tributaria puede proceder al cobro del tributo y de las multas correspondientes antes que se decida el recurso, salvo que el recurrente solicite la medida cautelar suspensión de los efectos del acto. Es decir que, aun cuando el acto administrativo esté siendo sometido a un examen o revisión de su legalidad ante el juez contencioso tributario, éste es perfectamente ejecutivo y ejecutorio.

Tal ejecutoriedad del acto supone que la Administración Tributaria, por sus propios medios, puede ejecutar el acto administrativo sin la intervención de la autoridad judicial lo que conlleva a afirmar que *“el retardo o lentitud judicial en la resolución de conflictos tributario, no parece ser lo que amenaza la efectividad de la justicia en este tipo de procesos judiciales, sino más bien la ejecutoriedad de los actos tributarios”*.¹²⁸ De esta forma, actos de determinación tributaria no definitivamente firmes pasan a operar, en la práctica, como verdaderos títulos ejecutivos.

De tal manera que, en el régimen vigente, la única herramienta procesal destinada a garantizar la conservación del patrimonio del contribuyente durante el litigio es la solicitud de suspensión de efectos del acto administrativo conforme lo previsto en el artículo 290 del COT, que textualmente dispone lo siguiente:

Artículo 290. La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado, sin embargo a instancia de parte, el tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho. Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto, procederá Recurso de Apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo.

La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida.

Parágrafo Primero. La decisión del Tribunal que acuerde o niegue la suspensión de los efectos en vía judicial no prejuzga el fondo de la controversia.

Parágrafo Segundo. A los efectos de lo previsto en este artículo, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 547 del Código de Procedimiento Civil.

Conforme al texto legal, el legislador configuró esta medida cautelar sobre la base de **presupuestos alternativos**, de modo que su

¹²⁸ Mónica Viloria Méndez, “La Tutela Cautelar del Sujeto Pasivo en el Proceso Contencioso Tributario”, *Contencioso Tributario hoy*, AVDT, Caracas, 2004, p. 73.

procedencia podía fundarse en cualquiera de los siguientes extremos: (a) la presencia de *fumus boni iuris*; o (b) la existencia de *periculum in damni*.

(a) En términos generales, el *Fumus boni iuris* o la apariencia de buen derecho derivada de los fundamentos de la impugnación, supone un examen preliminar y no definitivo de la pretensión del recurrente. Basta que el derecho alegado resulte verosímil conforme a un juicio de probabilidad, es decir que de los argumentos y elementos iniciales pueda inferirse razonablemente la posibilidad de que la sentencia definitiva resulte favorable al solicitante.¹²⁹

No se exige, entonces, la demostración plena de los vicios denunciados ni la acreditación de nulidades, sino únicamente que el derecho reclamado sea jurídicamente razonable, es decir, la apariencia de que por las razones alegadas de impugnación y de las pruebas, el recurrente podría tener razón en la sentencia definitiva. Se trata, pues, de una valoración *prima facie*, superficial y provisional, que no implica ni puede implicar un prejuzgamiento sobre el fondo del litigio.

(b) Por su parte, el *Periculum in damni* o peligro inminente de daño se refiere a los graves perjuicios que podrían derivarse de la ejecución inmediata del acto administrativo tributario. Dicho daño debe ser actual o inminente y guardar relación directa con la ejecución del acto cuya suspensión se solicita, no siendo suficiente una mera alegación abstracta del perjuicio. La acreditación del daño debe realizarse de manera sumaria, mediante elementos que permitan al juez formarse una convicción presuntiva sobre la necesidad de la medida, sin requerirse prueba plena.

No obstante lo anterior, la jurisprudencia de la SPA del TSJ, a partir del caso *Deportes El Márquez*, resuelto mediante sentencia Nro. 607 de fecha 3 de junio de 2004, alteró sustancialmente ese diseño legal de la suspensión de los efectos del acto administrativo. En dicha decisión se sostuvo expresamente que:

...esta Sala estima que las exigencias enunciadas en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario, **no deben examinarse aisladamente, sino en forma conjunta, porque la existencia**

¹²⁹ *Ibidem*, p. 70.

de una sola de ellas no es capaz de lograr la consecuencia jurídica del texto legal, cual es la suspensión de los efectos del acto impugnado, en tanto que mal podrían enervarse los efectos de un acto revestido de una presunción de legalidad si el mismo no supone para el solicitante un perjuicio real de difícil o imposible reparación con la sentencia de fondo, o si aquél no ostenta respecto del acto en cuestión una situación jurídica positiva susceptible de protección en sede cautelar.

Tan es así que las previsiones generales en materia de medidas cautelares contenidas en el CPC, exigen la concurrencia de los requisitos de procedencia de tales medidas, no existiendo en el ámbito contencioso tributario -como tampoco ocurre en el contencioso administrativo- una razón lógica para soportar lo contrario, esto es, la procedencia de la medida cautelar de que se trate por la sola verificación de uno de los aludidos extremos.

En tal sentido, **la medida preventiva de suspensión de efectos procede sólo cuando se verifiquen concurrentemente los supuestos que la justifican**, esto es, que la medida sea necesaria a los fines de evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación y que adicionalmente resulte presumible que la pretensión procesal principal resultará favorable, a todo lo cual debe agregarse la adecuada ponderación del interés público involucrado. (énfasis añadido).¹³⁰

Mediante esta “interpretación correctiva”, la jurisprudencia transformó los requisitos alternativos previstos por el legislador en presupuestos copulativos, exigiendo la concurrencia simultánea del *periculum in damni* y del *fumus boni iuris para la procedencia de la medida de suspensión de efectos*.

Aunado a lo anterior, la referida sentencia desnaturalizó la esencia de la tutela cautelar, al establecer que para su procedencia “(...) *no bastan las simples alegaciones sobre la apariencia de un derecho, o sobre la existencia de un peligro grave que lesione los intereses del impugnante; sino que dichos requisitos **deben acreditarse en el expediente a través de hechos concretos que permitan verificar la certeza***”

¹³⁰ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 607, de fecha 3 de junio de 2004, caso: *Deportes El Marquez*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00607-030604-2003-0354>. HTM

del derecho y que el peligro sea grave, real e inminente” (énfasis añadido). Es decir, más que una valoración *prima facie* o un mero examen de verosimilitud, se exige constatar la certeza de la procedencia de los presupuestos procesales.

Este criterio jurisprudencial, ratificado en diversas sentencias de la SPA, ha generado que los tribunales contencioso tributarios exijan la demostración casi plena tanto del derecho invocado como del perjuicio inminente; lo cual aleja a la incidencia cautelar de ser un juicio de mera probabilidad y la acerca a una especie de “juzgamiento anticipado” sobre el fondo, incompatible con la naturaleza instrumental y provisional al proceso cautelar.¹³¹

De tal manera que, en la práctica forense, la tutela cautelar en materia tributaria ha tenido restricción significativa al punto de volverse inoperativa, no solo por condicionarse la procedencia de la suspensión del acto administrativo a una doble verificación de los presupuestos procesales, sino muy especialmente al elevarse irracionalmente el estándar probatorio a “plena convicción” tanto de la apariencia del buen derecho como del peligro inminente por la ejecución del acto administrativo impugnado.

Si a ello le sumamos el hecho de que la Administración tributaria se encuentra facultada para exigir el pago de cantidades determinadas según el procedimiento del juicio ejecutivo, el resultado es que, aun sin exigirse formalmente el pago previo para accionar, el contribuyente de una u otra forma se ve compelido a pagar o a soportar medidas ejecutivas sobre su patrimonio mientras el proceso contencioso tributario se encuentra en curso.

Y si bien tal cobro no debe confundirse que con la regla del *solve et repete* como requisito de admisibilidad del recurso, pues, en las normas del COT no se exige el pago previo del tributo o sanción para darle curso a la acción intentada, así como tampoco la prestación de fianza para la admisión del recurso; lo cierto es que, en los hechos, el cobro ejecutivo por la Administración tributaria reproduce económicamente los efectos de dicha institución, pues el ingreso fiscal se produce antes de que exista una decisión judicial definitiva sobre la legalidad del acto

¹³¹ Sobre este tema véase en Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente...*, ob. cit., p. 593 y ss.

impugnado, lo cual ha llevado a la doctrina a aseverar una **reinstalación material o clandestina** del *solve et repete*¹³².

Esta situación ha generado que el contribuyente enfrente un sistema donde la Administración tiene poderes ejecutorios autónomos y los jueces son sumamente reticentes a otorgar medidas que suspendan o frenen la actuación estatal, sin que tal restricción al derecho a la defensa tenga justificación alguna enmarcada en el interés público.

Lejos de ello, como señala Spisso, el Estado dispone de mecanismos para compensar el ingreso tardío de un tributo, mientras que la devolución de cantidades indebidamente pagadas tras largos procesos judiciales suele generar un perjuicio significativamente mayor para el contribuyente. El Estado posee medios adecuados que le permiten reparar los daños ocasionados por el ingreso tardío de un tributo; en cambio la devolución del tributo pagado indebidamente luego de la tramitación de un procedimiento judicial y eventual diferimiento de la ejecución de la sentencia contra el Estado, ocasiona sin lugar a dudas un perjuicio mayor al particular que el que le ocasionaría al Estado la suspensión.¹³³

ii Amparo cautelar

El **amparo cautelar en el contencioso tributario** constituye un mecanismo procesal destinado a reforzar la tutela judicial efectiva del contribuyente frente a actuaciones administrativas que, además de ser presuntamente ilegales, comporten la lesión inmediata de derechos constitucionales.

La finalidad del amparo cautelar en el contencioso tributario consiste en permitir un control inmediato de la constitucionalidad de las diversas formas de actuación administrativa -actos, actuaciones materiales u omisiones- cuando estas incidan directamente en derechos fundamentales del sujeto pasivo afectado. Se trata, por tanto, de una herramienta excepcional que complementa las medidas cautelares típi-

¹³² *Id.*, Humberto Romero-Muci, “Evolución (o involución) jurisprudencial en el Contencioso Tributario”, *Revista de Derecho Tributario* Nro. 139, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013. pp. 53 y ss.; Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente...*, ob. cit., pp. 343; Elvira Dupouy Mendoza, “Distorsiones de la Tributación en Venezuela: Algunas consideraciones en el marco del Estado Social de Derecho y de Justicia”, *Revista de Derecho Tributario* Nro. 139, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, pp. 79 y ss.

¹³³ Rodolfo Spisso, ob. cit., p. 70.

cas del proceso tributario, ampliando la protección judicial más allá del examen de mera legalidad y proyectándola hacia la garantía efectiva del orden constitucional.

Su fundamento normativo se encuentra, por una parte, en la LOJCA, que incorpora expresamente el amparo cautelar dentro del régimen general de medidas cautelares (artículo 103) ¹³⁴, y, por otra, en el párrafo único del artículo 5 de la LOA, que regula su ejercicio conjunto con los recursos contencioso-administrativos. En efecto, el referido párrafo único dispone:

Artículo 5. La acción de amparo procede contra todo acto administrativo, actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen violar un derecho o una garantía constitucionales, cuando no exista un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional.

(...)

PARAGRAFO UNICO: Cuando se ejerza la acción de amparo contra actos administrativos conjuntamente con el recurso contencioso administrativo que se fundamente en la violación de un derecho constitucional, el ejercicio del recurso procederá en cualquier tiempo, aún después de transcurridos los lapsos de caducidad previstos en la Ley y no será necesario el agotamiento previo de la vía administrativa.

Tal como se explicó anteriormente, el recurso contencioso tributario participa de la naturaleza jurídica del contencioso de anulación, razón por la cual este régimen resulta plenamente aplicable en materia tributaria. En consecuencia, el contribuyente puede interponer conjuntamente con el recurso contencioso tributario una pretensión de amparo cautelar, dirigida a asegurar provisionalmente la eficacia del proceso principal, salvaguardar derechos constitucionales amenazados o vulnerados y evitar que la ejecución del acto impugnado produzca daños irreparables mientras se dicta la decisión definitiva.

Desde el punto de vista procesal, el amparo ejercido en estos supuestos no constituye una acción autónoma, sino una **pretensión**

¹³⁴ LOJCA. Artículo 103. “Este procedimiento regirá la tramitación de las medidas cautelares, incluyendo las solicitudes de amparo constitucional cautelar, salvo lo previsto en el artículo 69 relativo al procedimiento breve”.

cautelar accesoria y subordinada a la acción principal. Ello significa que el amparo no persigue una decisión definitiva independiente, sino una protección provisional condicionada al resultado del proceso contencioso al cual se acumula, quedando sometido al pronunciamiento jurisdiccional final que recaiga sobre la pretensión principal.

En virtud de esa relación de accesoriedad, el tribunal competente para conocer del recurso contencioso tributario es también el órgano jurisdiccional llamado a decidir el amparo cautelar, careciendo de relevancia que ambas figuras posean procedimientos ordinariamente distintos. Precisamente por tratarse de una acumulación de pretensiones, el procedimiento especial del amparo autónomo no resulta aplicable en su integridad, prevaleciendo las reglas propias del proceso principal.

No obstante, la SPA del TSJ ha precisado el régimen procedimental aplicable a esta figura. En la sentencia Nro. 577 de fecha 4 de julio de 2023 (caso: *Cervecería Polar, C.A. contra Estado Bolivariano de Aragua*), reiterando criterios jurisprudenciales anteriores, señaló:

Asimismo, considera esta Máxima Instancia aplicable a las tramitaciones de las acciones de amparo constitucional interpuestas conjuntamente con el recurso contencioso tributario (...) conforme a lo previsto en el Parágrafo Único del artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, la pretensión deberá seguir el procedimiento siguiente: (i) el Tribunal que conozca la causa deberá pronunciarse provisionalmente sobre la admisibilidad de la acción principal con prescindencia del análisis de la causal atinente a la caducidad del recurso ejercido, debiendo resolver de forma inmediata la pretensión de amparo cautelar formulada; (ii) en caso de haberse declarado procedente la acción de amparo cautelar y haber oposición, deberá seguirse el procedimiento previsto en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (...) y (iii) en el supuesto de declararse improcedente la acción de amparo cautelar, corresponderá emitir el pronunciamiento sobre la caducidad como causal de inadmisibilidad del recurso principal.¹³⁵

¹³⁵ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 577, de fecha 4 de julio de 2023, caso: *Cervecería Polar, C.A. contra Estado Bolivariano de Aragua*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/326598-00577-4723-2023-2018-0508.html>

iii. Medidas cautelares innominadas

La tutela cautelar en el contencioso tributario no se limita a la suspensión de efectos del acto administrativo ni al eventual amparo cautelar acumulado al recurso. El juez contencioso tributario dispone también de potestades para acordar medidas cautelares innominadas dirigidas a asegurar la eficacia de la sentencia definitiva.

Su procedencia responde a la diversidad de relaciones jurídico-tributarias que pueden surgir entre la Administración tributaria y los particulares, las cuales no siempre derivan de procedimientos de fiscalización y determinación tributaria ni se traducen en actos que impongan directamente obligaciones patrimoniales.

En efecto, la actuación administrativa tributaria puede manifestarse mediante decisiones expresas o tácitas de contenido negativo, tales como la negativa a acordar devoluciones de tributos indebidamente pagados, el rechazo de solicitudes de reintegro, la omisión de emitir certificaciones o solvencias fiscales, o la denegatoria de autorizaciones necesarias para el ejercicio de actividades económicas.¹³⁶

En estos supuestos, la controversia no se limita a la anulación de un acto administrativo, sino que persigue el reconocimiento de una situación jurídica concreta o la obtención de una prestación que la Administración ha rehusado otorgar, entre otros. De allí que la tutela cautelar dentro del contencioso tributario no siempre sea de naturaleza conservativa -dirigida a mantener un estado de cosas existente- sino también puede ser **innovativa**, orientada a anticipar provisionalmente los efectos prácticos de la eventual sentencia estimatoria.

Las medidas cautelares innominadas en el contencioso tributario encuentra su fundamento jurídico, en primer término, en el artículo 26 constitucional, que consagra el derecho a una tutela judicial efectiva, comprensiva de la protección cautelar oportuna y adecuada, y, en segundo lugar, en el artículo 340 del COT, que dispone la aplicación supletoria del CPC en los procedimientos contenciosos tributarios. En virtud de dicha remisión normativa, resulta aplicable el parágrafo primero del artículo 588 del CPC, que faculta al juez para acordar medidas cautelares innominadas cuando sean necesarias para prevenir daños graves o asegurar la ejecución del fallo.

¹³⁶ Luis Fraga Pittaluga, *La defensa del contribuyente...*, ob. cit., pp. 580 y 581.

En consecuencia, el juez contencioso tributario puede adoptar, atendiendo a las particularidades del caso concreto, medidas provisionales destinadas a garantizar la utilidad del proceso, tales como la adopción temporal de conductas positivas por parte de la Administración, la emisión provisional de certificaciones indispensables para el contribuyente o la suspensión de actuaciones materiales que hagan ilusoria la decisión definitiva. Estas medidas, como toda tutela cautelar, se rigen por los principios de instrumentalidad, provisionalidad y variabilidad, y deben acordarse mediante una ponderación entre la protección urgente del contribuyente y el interés público comprometido con la actividad tributaria.

4.4.1.2. Fase de sustanciación

4.4.1.2.1. Actividad probatoria

La actividad probatoria ocupa un lugar central dentro del proceso contencioso tributario, en cuanto constituye el principal límite y contrapeso frente a las potestades exorbitantes de la Administración tributaria. Su función es asegurar que la actuación administrativa no se base en meras presunciones ni en manifestaciones unilaterales, sino en la verificación objetiva de los hechos económicamente relevantes.

Ciertamente, en relación con la potestad tributaria, la actividad probatoria resulta indispensable para constatar la efectiva ocurrencia del hecho imponible y para garantizar que la determinación de la obligación tributaria se realice, como regla general, sobre base cierta y solo de manera excepcional sobre una base presunta. En tal sentido, la prueba se erige en una garantía frente a la vulneración del principio de capacidad contributiva y frente a actuaciones con efectos confiscatorios.

La importancia de la prueba se explica, además, por el carácter eminentemente subjetivo del recurso contencioso tributario. En efecto, al no tratarse de un mecanismo limitado al control abstracto de legalidad del acto administrativo, sino de un proceso orientado a la tutela concreta de la situación jurídica del contribuyente, la decisión judicial depende necesariamente de la verificación de los hechos que configuran la relación jurídico-tributaria y de la acreditación de los efectos lesivos alegados. De allí que la actividad probatoria adquiera una función decisiva, pues es a través de ella que el juez puede determinar la existencia,

alcance y consecuencias jurídicas de la actuación administrativa impugnada, así como adoptar medidas de restablecimiento efectivo del derecho lesionado.

La relevancia de la prueba se intensifica en el proceso contencioso tributario en la medida en que, en ciertos procedimientos administrativos, la Administración actúa a espaldas del contribuyente, sin permitirle ejercer oportunamente su derecho de defensa.

Tal es el caso del procedimiento de verificación regulado en los artículos 182 al 186 del COT, mediante el cual la Administración puede revisar declaraciones juradas e imponer sanciones *inaudita altera parte*, es decir, sin notificación previa y sin la posibilidad de alegar y probar. Es, entonces, en sede jurisdiccional donde el contribuyente dispone, en muchos casos por primera vez, de una oportunidad real de ejercer su defensa y probar sus alegatos.

De hecho, tratándose de sanciones administrativas impuestas por la Administración tributaria en general, la prueba en el contencioso tributario tiene una importancia capital, en tanto resultan plenamente aplicables los principios propios del *ius puniendi* estatal, en particular la presunción de inocencia, el debido proceso y el derecho a la defensa, así como los principios de proporcionalidad, irretroactividad de la ley sancionatoria, *non bis in idem* y prescripción.¹³⁷

De allí que la imposición de una sanción exige prueba plena y suficiente de la infracción y de la responsabilidad del contribuyente, extremos que pueden ser controvertidos y revisados en el marco del proceso contencioso tributario, como expresión de la tutela judicial efectiva.

Desde esta perspectiva, la actividad probatoria no constituye un aspecto meramente instrumental del proceso contencioso tributario, sino un componente estructural de su función garantista que permite garantizar la tutela judicial y el equilibrio entre las potestades fiscales y los derechos del contribuyente. En consecuencia, resulta necesario precisar qué se prueba (objeto de la prueba), quién debe probar (carga probatoria), cómo se prueba (medios de prueba admisibles) y cuándo se prueba (lapso probatorio).

Esta actividad probatoria en el proceso contencioso tributario se encuentra determinada, en primer término, por el COT, como ley es-

¹³⁷ Rafael Badell Madrid, "Potestad sancionatoria de la administración...", ob. cit. pp. 58 y ss.

pecial en la materia y en lo no previsto expresamente por éste, resultan aplicables de forma supletoria las normas del CPC. De la misma forma, según la naturaleza del medio probatorio, aplican ciertas disposiciones del Código Civil Venezolano (CCV)¹³⁸ y de la LOJCA.

i. Objeto de la prueba

En términos generales, el objeto de la prueba está constituido por las afirmaciones de hecho formuladas por las partes que resultan controvertidas y relevantes para la decisión del proceso, en cuanto requieren de datos lógicos que permitan al juzgador formarse convicción sobre su exactitud y certeza.

Es decir que como regla general a las partes le corresponden probar sus alegaciones de hechos, salvo que se traten de (i) hechos que hubiesen sido aceptados por la contraparte y sobre los cuales no existe discusión alguna; (ii) de presunciones legales, aunque pueden ser desvirtuadas por prueba en contrario (art. 1399 CPC); y (iii) de hechos notorios (art. 506 *in fine* CPC).

En el proceso contencioso tributario, el objeto de la prueba recae primordialmente sobre los hechos que estructuran la relación jurídico-tributaria. Ello comprende, en especial, la demostración de la efectiva realización del hecho imponible, la individualización del sujeto obligado en su condición de contribuyente o responsable, así como la determinación de la base imponible, esto es, de la magnitud económica del presupuesto de hecho legalmente previsto, cuya acreditación resulta indispensable para la cuantificación del tributo.¹³⁹

Desde una perspectiva práctica, Fraga Pittaluga señala que, en general, la actividad probatoria en el contencioso tributario se orienta a demostrar una o varias de las siguientes cuestiones de hecho:

1. Que se ha dictado un acto administrativo de efectos particulares de contenido tributario que afecta los derechos e intereses del accionante;

¹³⁸ Código Civil Venezolano, publicado en Gaceta Oficial Nro. 2.990 Extraordinario, de fecha 26 de julio de 1982.

¹³⁹ Sobre este tema véase en Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit., pp. 446 y ss.

2. Que la nulidad del acto administrativo, además de quebrantar el ordenamiento jurídico, ha provocado una lesión a situaciones jurídico-subjetivas que deben ser restablecidas o daños patrimoniales que deben ser reparados a través de una indemnización justa e integral.
3. Que se ha producido el pago indebido o en exceso de un tributo y que, en consecuencia, existe la obligación de reintegrar lo pagado.
4. Que se ha soportado un tributo con respecto al cual la ley otorga el beneficio de la devolución y que se han satisfecho los presupuestos legalmente establecidos para que esa devolución se produzca.
5. Que se ha cometido una infracción tributaria formal, material o asociada a especies fiscales y gravadas.¹⁴⁰

A lo anterior se suma la acreditación de los presupuestos específicos exigidos por la ley para la procedencia de devoluciones o reintegros -como ocurre, por ejemplo, en los supuestos vinculados a operaciones de exportación-, así como la demostración de los daños patrimoniales cuya reparación se pretenda como consecuencia de la actuación administrativa ilegítima.

En concreto, en los supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria, la actividad probatoria se concentra en demostrar la imputabilidad del daño al funcionamiento administrativo, la existencia de una relación de causalidad directa entre la actuación estatal y la lesión producida, así como la cuantificación económica del perjuicio alegado.

Cuando el proceso involucra el ejercicio de la potestad sancionatoria, el objeto de la prueba se extiende a los hechos u omisiones que tipifican el ilícito tributario y a la imputabilidad del sujeto presuntamente infractor.

ii. Carga de la prueba

La carga de la prueba en el procedimiento contencioso tributario plantea ciertas particularidades. En efecto, si bien el principio general es que las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones

¹⁴⁰ *Ibidem*, p.450.

de hecho (artículo 506 CPC¹⁴¹), en el contencioso tributario esta regla se modifica en contra del recurrente, vista la presunción *iuris tantum* de legitimidad con las que cuentan los actos administrativos en general, en virtud del cual se considera que estos han sido dictados conforme a derecho; de allí que sea el accionante a quién tiene el *deber procesal* de probar sus alegatos y desvirtuar dicha presunción.

En principio le corresponde entonces al recurrente, además de consignar la copia del acto impugnado -según el caso- probar, ante todo, los elementos de admisibilidad del recurso, tales como:

Particularmente, el recurrente de un determinado acto administrativo tributario, además de consignar la copia del acto impugnado -según el caso-, tiene la carga de desvirtuar por medio de pruebas la presunción de legalidad de la que gozan todos los actos administrativos.

- La prueba del cumplimiento de los presupuestos procesales: El recurrente debe consignar los documentos que demuestren a) su interés jurídico actual por recurrir; b) que no ha operado la caducidad legal; y c) el agotamiento de la vía administrativa, según el caso.
- La prueba de la lesión alegada: Es lógico pensar que, si se alega una lesión de un derecho o un interés personal, legítimo y directo, esa lesión la que debe ser demostrada.
- La prueba de la ilegalidad alegada: El recurso debe señalar en qué consiste la ilegalidad del acto, hecho u omisión recurrida¹⁴².

Ahora bien, tal como lo señala Abache Carvajal, “*Es importante tener en cuenta que por lo general las cargas de afirmar (alegar) y probar van unidas, aun cuando también es cierto que no siempre la totalidad de las afirmaciones deben ser probadas por quien las efectúa. En no pocas ocasiones, por razones de facilidad, las afirmaciones que hace una parte*

¹⁴¹ Código Civil. Artículo 506 “*Las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación ...*”.

¹⁴² Sin embargo, la CSJ, en sentencia del año 1969 señaló que esta exigencia podía ser suplida cuando “*...la colisión sea tan manifiesta que la comparación entre el acto cuya nulidad se demanda y la norma constitucional presuntamente violada sea por sí sola suficiente para demostrar el fundamento de la acción*”. Debe así comprobarse la existencia de los vicios o irregularidades en que se fundamenta el recurrente, tal como se señala en otra sentencia de la Corte de fecha 12 de noviembre de 1975.

*deberán ser demostradas por la otra, debido a que se encuentra en mejor posición para ejecutar dicha actividad probatoria*¹⁴³.

Esto es lo que la doctrina procesal contemporánea ha denominado la carga dinámica de la prueba, esto es, la regla procesal según la cual se traslada la carga de probar un hecho relevante al proceso a la parte que se encuentre en mejor posición técnica, profesional y práctica para hacerlo, independiente de que la otra parte sea quien lo haya alegado.

Este principio ha sido objeto de regulación específica en el derecho comparado. Así, en Colombia el artículo 167 del Código General del Proceso¹⁴⁴ establece que corresponde a las partes probar los supuestos de hecho de las normas cuyo efecto jurídico persiguen, pero faculta al juez para distribuir dicha carga cuando una de ellas se encuentre en mejor posición para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos, atendiendo a factores como la cercanía con el material probatorio, la intervención directa en los hechos o la disponibilidad técnica de los medios de prueba.

En el proceso contencioso administrativo la distribución de la carga de la prueba tiene especial incidencia en la medida de que, si bien en opera la presunción *iuris tantum* de legitimidad del acto administrativo, dicha presunción no puede traducirse en una inversión automática y absoluta de la carga probatoria en perjuicio del recurrente. En efecto, esa presunción garantiza la eficacia y ejecutoriedad del acto en el plano administrativo, pero no tiene relevancia en el curso del proceso contencioso administrativo a los efectos de la distribución de la carga probatoria, pues, no basta

¹⁴³ Serviliano Abache Carvajal, “Sobre el proceso tributario venezolano.....”, ob. Cit. P. 433.

¹⁴⁴ Colombia. Código General del Proceso. Artículo 167. “*Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares. Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.(...).*”

el dicho de la Administración contenido en el acto administrativo impugnado para producir el convencimiento del juez de la veracidad del mismo.

Sobre esto, algunos autores sostienen -González Pérez- que la inversión de la carga de la prueba, que derivaría de aplicar en esta materia el principio de presunción de validez del acto administrativo, pugna abiertamente con el derecho a la tutela judicial efectiva, y no puede admitirse que, por el hecho de que la Administración haya dictado un acto administrativo, el órgano jurisdiccional tenga que dar por cierto todo lo que él contiene, hasta tanto el demandante no haya probado lo contrario en el proceso.

De esta forma, no se exime a la Administración tributaria de ejercer actividad probatoria en el proceso contencioso tributario, sino que también tiene cargas probatorias propias, tal como lo es la de llevar el expediente administrativo al proceso, al punto de que su ausencia en autos obra en contra en su contra. Además de ello, en ciertos casos y dependiendo del vicio que se alegue, puede invertirse la carga de la prueba, siendo la Administración a quien le corresponderá probar la legalidad del acto dictado por ella.¹⁴⁵

iii. Distribución de la carga de la prueba según el vicio denunciado en el proceso contencioso tributario

Al igual que en el contencioso administrativo general, en el proceso contencioso tributario la carga de la prueba no se distribuye de manera rígida ni exclusivamente conforme al principio dispositivo propio del proceso civil, sino que se determina atendiendo a la naturaleza del vicio denunciado y a la posición jurídica de las partes dentro de la relación jurídico-tributaria.

En efecto, aun cuando corresponde al recurrente demostrar los hechos constitutivos de su pretensión, tratándose del control judicial de la actividad administrativa tributaria rige un criterio de carga dinámica de la prueba, conforme al cual debe probar quien se encuentre en mejores condiciones de hacerlo o quien tenga el deber jurídico de acreditar la legalidad de su actuación.

¹⁴⁵ Román Duque Corredor, "La Admisibilidad de las pruebas y la carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo", *Revista de Derecho Probatorio* Nro. 5, Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1995.

En este sentido, a tenor de lo dispuesto en la LOPA y el COT, la distribución de las cargas probatorias varía según el tipo de vicio de nulidad alegado contra el acto administrativo tributario.

a) Vicios de nulidad absoluta

En caso de que se alegue un vicio de nulidad absoluta de los previstos en los artículos 19 de la LOPA y 270 del COT, la carga probatoria se atenúa respecto del recurrente, en la medida de que se tratan de infracciones graves al ordenamiento jurídico cuya verificación corresponde primordialmente a la Administración:

- *Nulidad (artículos 19, ordinal 1 LOPA y 270, ordinal 1, COT)*: Si se alega una de las nulidades recogidas expresamente previstas en la ley o en la Constitución, no es necesario que el recurrente pruebe la existencia de la norma infringida, ya que el derecho no es objeto de prueba.
- *Cosa juzgada administrativa (artículo 19, ordinal 2 LOPA y 270, ordinal 2, COT)*: El recurrente tendrá que demostrar la existencia y firmeza de la decisión anterior; mientras que a la administración le bastará sostener la inexistencia de dicho acto o que se trata de un acto que no es firme.
- *Contenido de imposible o ilegal ejecución (artículo 19, ordinal 3 LOPA y 270, ordinal 3, COT)*: Si la imposibilidad de ejecución es notoria y manifiesta, basta que el recurrente la alegue; en caso contrario, tiene la carga de probarla. En cuanto a la ilegalidad de la ejecución, será suficiente que el recurrente alegue que el acto es contrario al orden público o las buenas costumbres sin necesidad de probarlo.
- *Incompetencia manifiesta (artículos 19, ordinal 4 LOPA y 270, ordinal 4, COT)*: Basta que el recurrente alegue la incompetencia de la autoridad administrativa, en cuyo caso la administración deberá probar la competencia para dictar el acto.
- *Incumplimiento del procedimiento legalmente establecido (artículo 19, ordinal 5 LOPA)*: El recurrente solamente deberá alegarlo, teniendo la administración la carga de probar que efectivamente cumplió el procedimiento exigido por la ley.

- *Actos sancionatorios (artículo 49, numeral 2 constitucional):* En virtud del principio constitucional de presunción de inocencia, basta que el recurrente alegue que la Administración incumplió con el debido proceso o que incurrió en falta, para que ésta sea quien soporte la carga de demostrar la legalidad de su actuación¹⁴⁶. Hay, sin embargo, casos en que los que el contribuyente es quien tiene la carga de la prueba. Esto podría suceder, por ejemplo, con el incumplimiento de los deberes formales del particular, en el entendido de que es éste quien tiene la facilidad probatoria (contará con las facturas, libros, balances y documentos que constaten el cumplimiento de tales deberes).

b) Vicios de nulidad relativa (artículo 20 LOPA)

En los vicios de anulabilidad previstos en el artículo 20 de la LOPA, la distribución de la carga probatoria también responde a la naturaleza del defecto denunciado:

- *Falso supuesto de hecho:* Se configura este vicio cuando la Administración fundamenta su actuación en hechos inexistentes, o que ocurrieron de manera distinta a la apreciación efectuada por el órgano administrativo¹⁴⁷. En el contencioso tributario, si el recurrente denuncia la falsedad o inexistencia de los motivos de hecho del acto impugnado, se invierte la carga de la prueba de tal manera que es la Administración tributaria quien debe probar que los hechos son ciertos y que actuó conforme a la ley. No obstante, si el recurrente alega un hecho nuevo o modificadorio, subsiste la carga procesal de probar sus alegatos.
- *Falso supuesto de derecho:* Este vicio supone que la Administración pública fundamenta su actuar en una norma que no es aplicable al caso concreto o cuando le da un sentido que no tiene¹⁴⁸. En principio, basta que el recurrente lo alegue, dado que, como se dijo, el derecho no es objeto de prueba. Sin embargo,

¹⁴⁶ Véase la sentencia Nro. 1025 de la SCS del TSJ, de fecha 24 de octubre de 2016, caso: *Viema Ingeniería, C.A.*

¹⁴⁷ Sentencia Nro. 876 de la SCS del TSJ, de fecha 30 de septiembre de 2015, caso: *Automercados Plaza's, C.A.*

¹⁴⁸ *Ídem.*

en el supuesto de que se trate de normas recogidas en actos no sujetos a publicidad, es preciso que se demuestre la existencia y vigencia de las mismas.

- Vicios de forma: Si el acto administrativo carece de los requisitos del artículo 18 de la LOPA, el recurrente le basta con alegarlo. Concretamente, si se omitió una formalidad esencial o si el vicio devino en indefensión, será suficiente denunciar la formalidad omitida por la Administración, quien tendrá la carga de probar que sí cumplió con los requisitos formales.

iv. Medios de prueba

a) Consideraciones generales

El artículo 296 del COT prevé que serán admisibles todos los medios de prueba, con la excepción del juramento y la confesión de funcionarios públicos cuando ello implique la prueba confesional de la Administración, concordantemente con el artículo 166 *ejusdem*. Esta limitación responde al principio de indisponibilidad del interés fiscal y a la imposibilidad jurídica de que la Administración quede vinculada mediante declaraciones personales de sus funcionarios.

En este mismo sentido, hay que recordar que, en materia contencioso tributaria, se dispone la supletoriedad de las normas contenidas en el CPC, cuyo artículo 395 recoge el principio de libertad de prueba, en virtud del cual las partes pueden valerse de todos los medios probatorios, no solo de los previstos en el CPC, sino de todos aquellos regulados en otras leyes o que no estén expresamente prohibidos por ésta.¹⁴⁹

De dichas disposiciones, se puede afirmar que este principio de libertad probatoria resulta plenamente aplicable en materia contencioso tributaria.¹⁵⁰ En consecuencia, salvo las restricciones expresamente

¹⁴⁹ De acuerdo con este principio, para ser inadmitido un medio probatorio “(...) tanto la ilegalidad, como la inconducencia o la impertinencia, deben ser manifestas, de conformidad con lo previsto en el artículo 398 del Código de Procedimiento Civil, porque de lo contrario deben admitirse las pruebas promovidas, ya que incorporadas al proceso, el juez siempre podrá en la sentencia definitiva reexaminar sus presupuestos y valorarlas o desecharlas conforme a derecho.” Sentencia de la SPA del TSJ de fecha 9 de enero de 2008.

¹⁵⁰ *Vid.* en Alberto Blanco-Urbe Quintero, *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Editorial jurídica venezolana, Caracas, 2016. p. 707 y ss.

previstas en el artículo 296 del COT, las partes pueden emplear cualquier medio probatorio idóneo para demostrar los hechos en que fundamentan sus pretensiones o defensas frente a actos, hechos u omisiones de la Administración tributaria, quedando su admisión condicionada únicamente a su licitud, pertinencia y utilidad procesal.

Ahora bien, dada la especialidad de la materia es pertinente formular algunas consideraciones respecto a determinados medios de prueba en el contencioso tributario:

b) Prueba documental

La prueba documental constituye un medio de prueba fundamental para el proceso tributario, debido a que la gran mayoría de elementos necesarios para la verificación de la obligación tributaria, la procedencia de un reintegro, daños patrimoniales por la actuación de la Administración tributaria, etc., surgen o quedan plasmados en documentos.

La importancia de la prueba documental en materia tributaria radica fundamentalmente en que los procedimientos de fiscalización, determinación y recaudación de los tributos así como el resto de los procedimientos administrativos tributarios se promueven y desarrollan documentalmente, en primer término porque la actividad administrativa está regida por el principio de acuerdo con el cual todas las actuaciones de los entes públicos deben constar por escrito, aunque esa constancia repose en documentos electrónicos o desmaterializados, y en segundo lugar, porque como hemos dicho, la mayoría de los hechos relevantes para fines tributarios llevados a cabo por los sujetos pasivos, constan en documentos que deben ser aportados o al menos exhibidos por éstos a la autoridad tributaria.¹⁵¹

En tal sentido, son admisibles en el proceso contencioso tributarios los documentos públicos, privados y administrativos (éstos últimos, dada su importancia, los trataremos aparte).

b.1.) Documento público

De conformidad con el artículo 1357 del CC, el documento público o auténtico es aquel que ha sido otorgado con las formalidades

¹⁵¹ Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit., p. 464.

legales ante un funcionario investido de fe pública. La norma dispone expresamente:

Artículo 1357: Instrumento público o auténtico es el que ha sido autorizado con las solemnidades legales por un Registrador, por un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública, en el lugar donde el instrumento se haya autorizado”.

De esta definición se desprende que el carácter público del documento deriva de dos elementos esenciales: (i) el cumplimiento de las formalidades legales y (ii) la intervención de un funcionario competente para dar fe pública.

En cuanto a su valor probatorio, el El documento público hace plena fe -esto es, constituye plena prueba- tanto entre las partes como frente a terceros respecto de los hechos que el funcionario declara haber realizado, visto u oído dentro del ámbito de sus competencias, mientras no sea declarado falso. Asimismo, hace plena fe acerca de las declaraciones emitidas por los otorgantes sobre el hecho jurídico documentado, salvo prueba de simulación. Su fuerza probatoria deriva precisamente de la presunción de veracidad que el ordenamiento atribuye a la actuación del funcionario público.

Los documentos públicos o auténticos pueden ser impugnados únicamente por la vía de la tacha de documento, y solo en los supuestos que dispone el artículo 1380 del CCV, a saber:

1. Que no ha habido la intervención del funcionario público que aparezca autorizándolo, sino que la firma de éste fue falsificada.
2. Que aun cuando sea auténtica la firma del funcionario público, la del que apareciere como otorgante del acto fue falsificada.
3. Que es falsa la comparecencia del otorgante ante el funcionario, certificada por éste, sea que el funcionario haya procedido maliciosamente o que se le haya sorprendido en cuanto a la identidad del otorgante.
4. Que aun siendo auténtica la firma del funcionario público y cierta la comparecencia del otorgante ante aquél, el primero atribuya al segundo declaraciones que éste no ha hecho; pero

esta causal no podrá alegarse por el otorgante que haya firmado el acta, ni respecto de él.

5. Que aun siendo ciertas las firmas del funcionario y del otorgante, se hubiesen hecho, con posterioridad al otorgamiento, alteraciones materiales en el cuerpo de la escritura capaces de modificar su sentido o alcance. Esta causal puede alegarse aun respecto de los instrumentos que sólo aparezcan suscritos por el funcionario público que tenga la facultad de autorizarlos.
6. Que aun siendo ciertas las firmas del funcionario y los otorgantes, el primero hubiese hecho constar falsamente y en fraude de la Ley o perjuicio de terceros, que el acto se efectuó en fecha o lugar diferentes de los de su verdadera realización.

En cuanto a su promoción procesal, los documentos públicos pueden presentarse durante el proceso hasta la fase de informes, salvo que constituyan instrumentos fundamentales de la acción. Al respecto, el artículo 435 del CPC dispone que *“Los instrumentos públicos que no sea obligatorio presentar con la demanda, ya por no estar fundada en ellos la misma, ya por la excepción que hace el artículo 434, podrán producirse en todo tiempo, hasta los últimos informes”*.

Asimismo, los instrumentos públicos pueden producirse en juicio en original, en copia certificada, en copias o reproducción fotográfica, fotostática o por cualquier otro medio mecánico y se tendrán como fidedignas, siempre que no hayan sido impugnadas por el adversario, en la oportunidad procesal respectiva. En este caso, la parte que quiera hacer valer el instrumento impugnado, puede solicitar su cotejo con el original o con una copia certificada expedida con anterioridad. En este sentido, el artículo 429 del CPC dispone:

Artículo 429. Los instrumentos públicos y los privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, podrán producirse en juicio original o en copia certificada expedida por funcionarios competentes con arreglo a las leyes.

Las copias o reproducciones fotográficas, fotostáticas o por cualquier otro medio mecánico claramente inteligible, de estos instrumentos, se tendrán como fidedignas si no fueron impugnadas por el adversario, ya en la contestación de la demanda, si han sido producidas con el libelo, ya dentro de los cinco días

siguientes, si han sido producidas con la contestación o en el lapso de promoción de pruebas. Las copias de esta especie producidas en cualquier otra oportunidad, no tendrán ningún valor probatorio si no son aceptadas expresamente por la otra parte. La parte que quiera servirse de la copia impugnada podrá solicitar su cotejo con el original, o la falta de éste con una copia certificada expedida con anterioridad a aquella. El cotejo se efectuará mediante inspección ocular o mediante uno o más peritos que designe el juez, a costa de la parte solicitante. Nada de esto obstará para que la parte produzca y haga valer el original del instrumento o copia certificada del mismo si lo prefiere.

b.2.) Documento privado

El documento privado está representado por todo acto celebrado por las partes, sin intervención de las autoridades a las cuales la ley les otorga la facultad de dar fe pública. En él, sólo interviene la voluntad de cada una de las partes en celebrar un determinado negocio jurídico. Es necesario además, que dicho documento esté suscrito por sus autores a los fines de hacerlo valer frente a la otra parte.

Con los documentos privados pueden probarse todos los actos o contratos que no requieran ser extendidos en escritura pública, sin embargo, dichos documentos, considerados en sí mismos, no tienen ningún valor probatorio hasta tanto no sean reconocidos. De allí que su eficacia probatoria está sujeta a su previo reconocimiento por la parte frente a la cual se opone. En este sentido, la parte contra quien se produzca en juicio un instrumento privado como emanado de ella o de algún causante suyo, deberá manifestar si lo reconoce o lo niega. El silencio de la parte, en este caso, se entenderá como un reconocimiento del contenido del documento.

En cuanto a los documentos privados que emanan de terceras personas que no son parte en el juicio, será necesario que conjuntamente con el documento se promueva la testimonial de dichos terceros a fin de que ratifiquen su contenido y firma (artículo 431 CPC).

Respecto de su eficacia probatoria, los documentos privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, tienen entre las partes como respecto de terceros, la misma fuerza probatoria que el instrumento público en lo que se refiere al hecho material de las declaracio-

nes; y hace plena fe, hasta prueba en contrario, de la verdad de esas declaraciones.

Los documentos privados deben presentarse en juicio preferiblemente con la demanda o, cuando no se traten de documentos fundamentales, durante la fase de promoción probatoria para que la contraparte pueda reconocerlo o controvertirlo oportunamente.

La vía para impugnar los documentos privados es la del desconocimiento en juicio, caso en el cual la parte que produjo el instrumento debe probar su autenticidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 1365 del CPC.

En el contencioso tributario adquieren especial relevancia ciertos documentos privados de naturaleza contable y fiscal, cuya función es reflejar la realidad económica del contribuyente y servir de soporte a la determinación del tributo.

Entre ellos destacan los libros de comercio (diario, mayor e inventarios), que gozan de un valor probatorio reforzado frente a otros documentos privados, por cuanto deben ser previamente habilitados por autoridad competente y llevarse conforme a exigencias formales que garantizan su identidad e integridad. Su fuerza probatoria depende, no obstante, de que estén llevados regularmente y sin alteraciones.

Asimismo, las facturas fiscales constituyen un elemento central para la acreditación de costos, gastos y créditos fiscales. Aunque su validez suele ser cuestionada por defectos formales, la jurisprudencia ha reconocido que tales irregularidades no conducen automáticamente a su desestimación probatoria, cuando las facturas se encuentren debidamente concatenadas con otros medios de prueba que permitan acreditar la efectiva realización de la operación económica subyacente.¹⁵²

Por su parte, los estados financieros representan la síntesis de la contabilidad del contribuyente y, cuando se encuentran dictaminados por contador público independiente, gozan de una presunción *iuris tantum* de veracidad respecto de la situación patrimonial y de la fidelidad de los saldos.

Conviene precisar que la **contabilidad**, aunque es un elemento central en la actividad probatoria tributaria, no constituye un medio de prueba autónomo, sino una **fuentes probatoria** que se exterioriza

¹⁵² *Ibidem*, pp. 466 y 467.

a través de documentos. Su promoción y evacuación se realiza, por tanto, mediante la prueba documental, especialmente a través de los libros de comercio, estados financieros y demás soportes contables exigidos por la ley, los cuales permiten al juez contencioso tributario verificar la realidad económica de los hechos controvertidos.

b.3.) Expediente administrativo

El expediente administrativo es el conjunto ordenado de todas las actuaciones realizadas en el decurso del procedimiento administrativo que le sirven de sustento a éste; es decir, el expediente es la materialización formal del procedimiento, y supone una prueba documental de la voluntad de la Administración. El expediente administrativo se encuentra regulado en los artículos 31, 32, 34 y 51 de la LOPA.¹⁵³

El expediente administrativo constituye un elemento probatorio fundamental dentro del procedimiento contencioso administrativo en general, por ser el mecanismo que permite constatar que la sentencia a ser dictada por el juez valoró en su totalidad los elementos de hecho y de derecho por los cuales la Administración pública dictó su decisión; al punto de que su inexistencia pudiera dar a entender que la administración incurrió en una vía de hecho que, a la vez, puede implicar una vulneración de los derechos fundamentales¹⁵⁴.

En materia contencioso tributaria, el expediente administrativo “(...) constituye la prueba por excelencia de la cual dispone el juez de la causa para evaluar la legalidad y veracidad de la actuación administrativa, por un lado, y la argumentación y actividad probatoria del administrado, por el otro, todo lo cual justificará o no la emisión del acto administrativo tributario”¹⁵⁵.

La presentación del expediente administrativo en el juicio contencioso implica una carga procesal para la Administración, quien debe llevarlo al proceso a fin de justificar su actuar; y su no remisión tiene por efecto crear una presunción favorable a la pretensión de la parte

¹⁵³ Para un estudio sobre el documento administrativo y su valor probatorio *Vid.* Rafael Badell Madrid, “El Expediente Administrativo en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* N° 172, abril-junio 2023, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2023. pp. 211-243.

¹⁵⁴ Véase sentencia de la SC del TSJ Nro. 100 de fecha 20 de febrero de 2008, caso: *Hyundai Consorcio*.

¹⁵⁵ Serviliano Abache Carvajal, “Sobre el proceso tributario venezolano: reflexiones y propuestas”, *ob. cit.* pp. 442-443.

accionante, es decir, la falta de presentación del expediente administrativo obra en contra de la propia administración e invierte la carga de la prueba en beneficio del recurrente; esto en virtud del principio procesal de la facilidad de la prueba, el cual implica que, en ciertos casos, le corresponde aportar una prueba a la parte a quien se le haga más fácil incorporarla al proceso¹⁵⁶.

Esta carga probatoria es impuesta por el artículo 79 de la LOJCA, que textualmente dispone lo siguiente:

Artículo 79. Con la notificación se ordenará la remisión del expediente administrativo o de los antecedentes correspondientes, dentro de los diez días hábiles siguientes.

El funcionario o funcionaria que omita o retarde dicha remisión podrá ser sancionado por el tribunal, con multa entre cincuenta unidades tributarias (50 U.T.) y cien unidades tributarias (100 U.T.).

Concretamente, en los casos de los procesos contenciosos de nulidad, el objeto de la prueba está integrado por los elementos tendientes a sustentar la ilegalidad o legalidad el acto administrativo impugnado, esto es, aquellos que acrediten su proceso constitutivo y se encuentren en el expediente administrativo; por lo cual, si no lo están, la prueba de ellos en sede judicial será ineficaz.

De ahí que el juez contencioso administrativo no puede permanecer como un acérrimo defensor del principio dispositivo puro, y muchos menos ha de serle indiferente si el expediente administrativo está o no acreditado en autos; sino que ha de desempeñar un rol activo en la búsqueda de la verdad material, de modo que, sin suplir alegatos o defensas de la partes y sin eludir el principio de la congruencia procesal, ha de procurar -mediante su iniciativa probatoria oficiosa- la incorporación del expediente administrativo al proceso, aun cuando ésta constituya una carga procesal para la Administración¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Véase la sentencia de la SPA del TSJ Nro. 672 de fecha 8 de mayo de 2003, caso: *Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.*; ratificada en decisión Nro. 428 del 22 de febrero de 2006, caso: *Mauro Herrera Quintana y otros*, y más recientemente en la sentencia Nro. 1360 de fecha 12 de diciembre de 2017.

¹⁵⁷ Sobre la importancia de la remisión del expediente administrativo en el proceso contencioso administrativo en general puede verse la sentencia Nro. 349 de la SC del TSJ, de

Los antecedentes administrativos se presentan, entonces, como una fuente de elementos probatorios no sólo para el presentante (Administración), sino también para el recurrente, y el juez puede, en virtud del principio de la comunidad de la prueba, recabar del mismo los elementos de prueba a favor de este último.

El expediente administrativo está constituido en su mayoría por documentos administrativos, entendiendo por estos aquellos que contienen declaraciones administrativas destinados a producir efectos jurídicos emanadas de funcionarios públicos que, sin estar facultados para dar fe pública a su contenido, actúan en el área de su competencia; sin embargo, no hay que perder de vista que dentro del mismo expediente pueden figurar otros documentos, ya sean públicos o privados, que no pierden su condición de tales por el sólo hecho de formar parte del expediente administrativo.

De hecho, cada prueba instrumental que se incorpore al expediente administrativo tendrá el valor probatorio conforme a la naturaleza del documento que se trate, y la impugnación de una determinada acta del expediente -no el expediente mismo- dependerá del medio de ataque dispuesto para enervar el valor probatorio de la clase de instrumento que se discute¹⁵⁸.

En cuanto a la naturaleza y valor probatorio del documento administrativo debe tenerse en cuenta la sentencia del 28 de mayo de 1998 de la SPA de la CSJ, con ponencia de la magistrada Dra. Josefina Calcaño de Temeltas, caso: *Consortio Hidroeléctrico Caroní vs C.V.G. EDELCA*, que por primera vez determinó que:

Esta especie de documentos -los administrativos- conforman una tercera categoría dentro del género de la prueba documental, y por tanto, **no pueden asimilarse plenamente a los documentos públicos, ni a los documentos privados. La especialidad de**

fecha 20 de marzo de 2012, caso: *Jorge Luis González Ávila*. En particular, en lo atinente a la importancia probatoria del expediente administrativo en el proceso contencioso de nulidad, y al rol que ha de desempeñar el juez contencioso eventual en esta materia, véase las sentencias Nros. 1987 de la SCS del TSJ, de fecha 12 de diciembre de 2014, caso: *Precomprimido*; y 844 de la SC del TSJ, de fecha 18 de octubre de 2016, caso: *Aeropostal*.

¹⁵⁸ Véase sentencia Nro. 1158 de la SCS del TSJ, de fecha 14 de noviembre de 2016, caso: *Codiam*.

los antecedentes administrativos radica, fundamentalmente, en que gozan de una presunción de legitimidad, autenticidad y veracidad, pero tal presunción puede ser desvirtuada mediante prueba en contrario. Se distinguen así esta especie de documentos de los instrumentos públicos, que sólo pueden ser impugnados mediante la tacha de falsedad; y de los meros documentos privados, que pueden ser, incluso, desconocidos en contenido y firma por el adversario

(...)

Observa la Sala, finalmente, que no existiendo una disposición procesal especial que regule la oportunidad en que deben producirse en juicio los documentos administrativos, razón por la cual resulta plenamente aplicable, en esta materia, el principio general consagrado en los artículos 396 y 400 del Código de Procedimiento Civil. **En tal virtud, las partes que quieran servirse de un documento de esta especie pueden anunciarlo o promoverlo en el lapso de promoción y producirlos o evacuarlos en la etapa de evacuación de pruebas (...).**¹⁵⁹ (Resaltado añadido)

De forma que los documentos administrativos son una tercera categoría de documentos -diferente a los instrumentos públicos y privados- que, por contener una declaración administrativa emanada de un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, gozan de una presunción desvirtuable de legitimidad y veracidad de su contenido, por lo que deben considerarse ciertos hasta que se pruebe lo contrario; de modo que le compete al interesado desvirtuarlos en el proceso a través de los medios legales que estime pertinente¹⁶⁰.

Ahora bien, la SPA del TSJ mediante sentencia Nro. 1257 de fecha 11 de julio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*, estableció lo siguiente:

¹⁵⁹ Este criterio ha sido ratificado por la SPA del TSJ, así puede verse las sentencias números 692 del 21 de mayo de 2002, caso *Aserca Airlines*; 493 del 20 de mayo de 2004, caso: *Nancy del Socorro López*; 379 del 27 de marzo de 2008, caso *Caja de Ahorro y Previsión Social de los Trabajadores de la Universidad de Oriente (CAUDO)*; y recientemente en sentencia Nro. 210 del 23 de marzo de 2023, caso *Productos de Acero Lamigal, C.A.*

¹⁶⁰ Henríquez Iribarren Monteverde, “El documento público administrativo”, *Libro homenaje a Cecilia Sosa Gómez*, Tomo II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2021. p. 1008.

1. La producción del expediente administrativo en juicio no está sometida a las reglas previstas en el CPC para el documento público y privado, por lo que podrá ser valorado como prueba por el juez, *aun si su consignación en autos se realiza después del acto de informes*.
2. La forma de impugnar las copias certificadas del expediente administrativo, se rigen por el régimen dispuesto para la impugnación de las copias simples previstas en el artículo 429 del CPC.
3. Las oportunidades de impugnación serán las siguientes: i) si el expediente llega antes del inicio del lapso de promoción o durante el mismo, la oportunidad de impugnación será dentro de los cinco (5) días siguientes al vencimiento del lapso de promoción; ii) si llegase con posterioridad a la oportunidad anteriormente indicada y hasta el acto de informes, será dentro de los cinco (5) días siguientes a su consignación en el expediente, en el entendido de que las partes estén a derecho y no esté paralizada la causa por cualquier motivo y; iii) si el expediente fuese consignado después de vista la causa, el lapso de los cinco (5) días para la impugnación comenzará a computarse desde el día inmediatamente siguiente a que conste en autos cualquier actuación del recurrente. En los dos últimos casos, de ser necesario, se abrirá la articulación probatoria prevista en el artículo 607 del CPC.

c) Prueba de experticia

Además del principio general de libertad probatoria que rige en el contencioso tributario, el COT regula expresamente la prueba de experticia en su artículo 167¹⁶¹, disponiendo que en estos procedimientos po-

¹⁶¹ Artículo 167 COT. “Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, en los procedimientos tributarios podrán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia, y el estudio técnico a realizar.

La Administración Tributaria y el interesado, de mutuo acuerdo, procederán a designar a un experto, indicando su nombre y apellido, cédula de identidad, profesión, lugar de su notificación, objeto y límites de la experticia. De no existir acuerdo, cada parte designará a su experto, y convendrán la designación de un experto adicional de entre una terna propuesta por el colegio o gremio profesional relacionado con la materia objeto de la experticia.

drán practicarse experticias para la comprobación o apreciación de hechos que requieran conocimientos técnicos o científicos especializados.

Por regla general, la experticia puede ser practicada por un experto único cuando exista acuerdo entre las partes; en caso contrario, cada una designará un perito y ambos convendrán la designación de un tercero, escogido de una terna propuesta por el colegio o gremio profesional correspondiente. Los expertos designados deben aceptar el cargo por escrito, prestar juramento, fijar honorarios y señalar el lapso para la ejecución del encargo, debiendo consignar posteriormente un dictamen escrito en el que expresen el contenido, fundamentos técnicos y conclusiones de la experticia. Los costos de esta prueba, incluidos los honorarios profesionales, corresponden a la parte que la promueva.

En este punto, conviene distinguir esta figura del denominado testigo experto, que comparece a declarar a instancia de parte y no sigue el procedimiento formal de la experticia, siendo utilizado en la práctica como vía más expedita para introducir valoraciones técnicas en el proceso.

En la práctica del contencioso tributario, la modalidad más relevante es la experticia contable, orientada al examen de libros, soportes y estados financieros, con el objeto de determinar la realidad económica del contribuyente, verificar la correspondencia entre los registros y sus comprobantes, y valorar activos, pasivos o inventarios conforme a las normas contables vigentes. Esta experticia resulta particularmente útil para la determinación de bases imponibles, la cuantificación de reparos fiscales y la evaluación de daños patrimoniales.

En cuanto a su valoración, la prueba pericial en el contencioso tributario se rige por las reglas de la sana crítica, de modo que el juez no queda vinculado de manera automática a las conclusiones del dictamen, aun cuando éste haya sido practicado conforme a los artículos 167, 280 y 296 del COT. En consecuencia, el órgano jurisdiccional puede apar-

El experto o los expertos designados, según sea el caso, deberán manifestar en forma escrita su aceptación y prestar juramento de cumplir cabalmente con las tareas asumidas, debiendo, igualmente, fijar sus honorarios, y el tiempo y oportunidad para la realización de la experticia. El dictamen del experto o de los expertos, según el caso, deberá extenderse por escrito, expresando el contenido, motivos y resultados de la experticia.

Parágrafo Único. Los costos de la experticia incluyendo los honorarios del experto o los expertos, según sea el caso, correrán por cuenta de la parte que la solicite”

tarse del criterio de los expertos, siempre que motive de forma expresa y razonada las razones técnicas o lógicas que sustentan su discrepancia, preservando así su independencia decisoria y el principio de apreciación racional de la prueba.

v. Lapso probatorio

De conformidad con lo previsto en el artículo 296 del COT, las partes podrán promover las pruebas en las que se fundamentan sus alegatos dentro de los primeros diez (10) días de despacho siguientes a la apertura del lapso probatorio.

Una vez vencido el lapso de promoción de pruebas, las partes podrán oponerse a la admisión de estas dentro de los tres (3) días de despacho siguientes. Al vencimiento de este lapso, el juez deberá, dentro de los tres (3) días de despacho siguientes, admitir las pruebas promovidas por las partes, salvo aquellas que sean manifiestamente ilegales o impertinentes. Tanto la inadmisión de las pruebas como su admisión son apelables dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. La apelación de la admisión se oír en un solo efecto.

Las causales de inadmisión probatoria responden a criterios de depuración procesal orientados a evitar la incorporación de medios inútiles, prohibidos o contrarios al debido proceso. En este sentido, la inadmisión procede cuando la prueba resulte manifiestamente impertinente, ilegal, ilícita o inconducente, categorías que, aun cuando no se desarrollan expresamente en el COT, se integran supletoriamente a partir de las normas del CPC y de los principios generales del derecho probatorio.

La **impertinencia manifiesta** de la prueba constituye un motivo general de inadmisión y se configura cuando los hechos que se pretenden demostrar carecen de relación directa con los hechos controvertidos del proceso o se refieren a circunstancias posteriores, sobrevenidas o ajenas al objeto del litigio.

No se trata de valorar anticipadamente el resultado de la prueba, sino de verificar que exista una conexión lógica entre el hecho a probar y la controversia planteada. Por ello, solo procede la inadmisión cuando la falta de vinculación resulte patente, evidente u ostensible, es decir, cuando el medio probatorio no pueda influir en modo alguno en la decisión definitiva.

Por su parte, la **ilegalidad manifiesta de la prueba** se produce cuando el medio probatorio promovido se encuentra expresamente prohibido por la ley o ha sido propuesto sin cumplir las formalidades esenciales exigidas por el ordenamiento jurídico para su existencia, validez o eficacia. En estos casos, la exclusión deriva del incumplimiento de requisitos legales objetivos que condicionan su incorporación válida al proceso.

Distinta de la ilegalidad es la **ilicitud de la prueba**, que se presenta cuando la fuente o el medio probatorio ha sido obtenido mediante la vulneración de derechos constitucionales o legales de las partes. En aplicación de la garantía del debido proceso consagrada en el artículo 49 constitucional, toda prueba obtenida con lesión de derechos fundamentales resulta nula y debe ser excluida del proceso, aun cuando el medio probatorio en sí mismo no esté prohibido por la ley. La ilicitud, por tanto, no depende del tipo de prueba, sino de la forma irregular o contraria al ordenamiento en que fue obtenida.

Finalmente, la **inconducencia manifiesta** se refiere a la falta de aptitud del medio probatorio para demostrar el hecho que se pretende acreditar. La conducencia está vinculada a la idoneidad técnica o jurídica del medio de prueba respecto del hecho controvertido; en consecuencia, la prueba será inconducente cuando, aun siendo legal y pertinente, resulte objetivamente ineficaz para establecer el hecho debatido, como ocurriría al intentar demostrar cuestiones técnicas o científicas mediante medios que, por su naturaleza, no poseen capacidad demostrativa suficiente.

En cuanto a la evacuación de las pruebas, prevé el artículo 298 del COT que, una vez dictado el auto de admisión, se abrirá un lapso de veinte (20) días de despacho para su evacuación. En el caso de que deba practicarse alguna prueba en otro tribunal, el cómputo se realizará conforme al término de la distancia previsto en el artículo 400 del CPC. Asimismo, el COT contempla la facultad del tribunal de comisionar a tribunales inferiores la práctica de cualesquiera diligencias de sustanciación o ejecución necesarias para la evacuación probatoria.

4.4.1.2.2. Los informes

El artículo 301 del COT establece que al decimoquinto (15º) día de despacho siguiente al vencimiento del lapso probatorio, las partes

podrán presentar los informes correspondientes. Asimismo, la parte que haya presentado escrito de informes podrá presentar sus observaciones escritas sobre los informes de la parte contraria, dentro de los ocho (8) días de despacho siguientes. Si el Tribunal lo considera pertinente, podrá solicitar que tanto los informes como sus observaciones sean expuestas en forma breve y oral (artículo 302 COT).

Presentados los informes, el Tribunal podrá, dentro del término perentorio de quince (15) días de despacho, dictar un auto para mejor proveer (artículo 303 COT).

4.4.1.2.3. Poderes del juez en la fase de sustanciación

El proceso contencioso tributario se encuentra informado por un marcado principio inquisitivo, que habilita al juez, en la fase de sustanciación, a asumir un rol activo en la búsqueda de la verdad material, más allá de la iniciativa probatoria de las partes.

En este marco, el órgano jurisdiccional no se limita a valorar las pruebas promovidas, sino que puede ordenar de oficio la práctica de aquellas actuaciones que estime necesarias para esclarecer los hechos controvertidos, conforme a las facultades generales reconocidas en el CPC y al régimen especial del COT.

Una manifestación central de esta potestad es el **auto para mejor proveer**, previsto expresamente en el artículo 303 del COT, en concordancia con el artículo 514 del CPC, que puede dictarse dentro de los quince (15) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso de informes. El referido artículo 514 del CPC establece lo siguiente:

Artículo 303. Vencido el término para presentar informes, dentro del lapso perentorio de quince (15) días de despacho siguientes, podrá el Tribunal, si lo juzgare conveniente, dictar auto para mejor proveer, con arreglo a la disposición contenida en el artículo 514 del Código de Procedimiento Civil.

Parágrafo Único. La evacuación de las pruebas acordadas en el auto para mejor proveer, no podrá exceder en ningún caso de quince (15) días de despacho.

Artículo 514. Después de presentados los informes dentro del lapso perentorio de quince días, podrá el Tribunal, si lo juzgare

procedente, dictar auto para mejor proveer, en el cual podrá acordar:

1º Hacer comparecer a cualquiera de los litigantes para interrogarlos sobre algún hecho importante del proceso que aparezca dudoso u obscuro.

2º La presentación de algún instrumento de cuya existencia haya algún dato en el proceso, y que se juzgue necesario.

3º Que se practique inspección judicial en alguna localidad, y se forme un croquis sobre los puntos que se determinen, o bien, que se tenga a la vista un proceso que exista en algún archivo público, y se ponga certificación de algunas actas, siempre que en el pleito de que se trate haya alguna circunstancia de tal proceso y tengan relación el uno con el otro.

4º Que se practique alguna experticia sobre los puntos que fije el Tribunal, o se amplíe o aclare la que existiere en autos.

En el auto para mejor proveer, se señalará término suficiente para cumplirlo. Contra este auto no se oirá recurso alguno; cumplido que sea, las partes podrán hacer al Tribunal, antes del fallo, las observaciones que crean pertinentes respecto de las actuaciones practicadas. Los gastos que ocasionen estas actuaciones serán a cargo de las partes de por mitad, sin perjuicio de lo que se resuelva sobre costas.

De tal manera que, mediante este auto, el juez está facultado para ordenar la comparecencia de personas, la exhibición de instrumentos, la práctica de experticias o el reconocimiento judicial de cosas o lugares, incluso sin solicitud de parte, cuando lo considere necesario para formar su convicción. No obstante, el parágrafo único del artículo 303 del COT aclara que la evacuación de las pruebas acordadas en el auto para mejor proveer, no podrá exceder en ningún caso de quince (15) días de despacho.

Asimismo, corresponde al juez ejercer el control de admisibilidad de los medios probatorios, admitiendo aquellos que no sean manifiestamente ilegales o impertinentes y desechando los inconducentes. La apreciación del material probatorio se realiza conforme al sistema de la sana crítica, lo que implica una valoración conjunta y razonada de todas las pruebas incorporadas al expediente, sin quedar vinculado de manera

automática por dictámenes periciales u otros medios, siempre que motive adecuadamente su decisión.

No obstante estas amplias facultades, el juez no puede fundar su fallo en conocimientos privados ajenos a los autos, ni apartarse del principio de congruencia, debiendo decidir con arreglo a las pretensiones deducidas y a las defensas opuestas.

4.4.1.2.4. Perención de la instancia

La perención constituye un modo anormal de terminación del proceso derivado de la inactividad procesal de las partes durante un lapso legalmente determinado. En el contencioso tributario, esta institución se encuentra expresamente regulada en el artículo 292 del COT, conforme al cual: *“La instancia se extinguirá por el transcurso de un (1) año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento. La inactividad del Juez, después de vista la causa, no producirá la perención.”*

De esta disposición se desprende que la perención opera como una sanción procesal frente a la falta de impulso procesal de las partes, en atención al principio dispositivo que rige el proceso contencioso tributario. En consecuencia, si durante un año no se realiza actuación alguna destinada a la prosecución del juicio, la instancia se extingue, produciendo la terminación del proceso sin decisión sobre el fondo del asunto.

No obstante, el propio legislador establece un límite relevante: una vez que la causa ha sido vista -esto es, concluida la fase probatoria y sometido el asunto a decisión- la paralización del proceso imputable al órgano jurisdiccional no puede perjudicar a las partes. De esta manera, la norma protege el derecho a la tutela judicial efectiva, evitando que la demora judicial genere la pérdida de la instancia cuando el proceso ya se encuentra en estado de sentencia.

4.4.1.3. Fase de decisión

El artículo 304 del COT establece que, una vez presentados los informes, cumplido el auto o pasado el término para su cumplimiento, el Tribunal deberá dictar sentencia dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes, pudiendo diferirlo por una sola vez por un plazo de treinta (30) días continuos.

Si el Tribunal sentenciare dentro de los sesenta (60) días, el lapso deberá dejarse transcurrir íntegramente con el fin de dar oportunidad suficiente a un posible agraviado para la apelación. Si la sentencia se dictare fuera de los lapsos establecidos, el lapso de interposición de la apelación empezará a correr una vez que conste en autos la última de las notificaciones.

4.4.1.3.1. Efectos de la sentencia

El efecto primordial de una sentencia favorable consiste en la anulación total o parcial del acto administrativo que liquida tributos y accesorios, impone sanciones o contiene declaraciones lesivas al recurrente. No obstante, el recurso también puede ser decidido en sentido desestimatorio, caso en el cual se ratifica la validez del acto impugnado y se rechaza la pretensión del contribuyente.

Asimismo, las decisiones del contencioso tributario no sólo comprenden el examen de los requisitos legales del acto administrativo, sino que determinan la existencia y cuantía de la obligación jurídico tributaria concreta¹⁶².

Tal característica ha sido calificada por Trotabas como “*el fondo del litigio*” que no es otro que la obligación tributaria que vincula al Fisco y al contribuyente, la cual constituye el objeto final de conocimiento del tribunal, sin perjuicio de los elementos formales del acto. En tal sentido, el juez deberá pronunciarse, no sólo sobre la legalidad del acto, sino sobre los derechos y obligaciones que surgen de la relación tributaria, de allí que pueda afirmarse su carácter subjetivo.

4.4.1.3.2. Condena en costas y daños y perjuicios

El COT, en su artículo 335 estipula la condena en costas y daños y perjuicios, siendo que son conceptos por demás distintos. Más allá de esto, el COT establece que:

(i) *Si el recurso contencioso tributario es declarado totalmente sin lugar*, el tribunal condenará en costas al contribuyente o responsable

¹⁶² Ruan Santos, Gabriel, “El Recurso Contencioso Tributario: ensayo de su perfil” en *Revista de Derecho Tributario*, N° 56, año XXVI Julio-Agosto-Septiembre, Caracas, 1992.

en un monto que no podrá exceder el 10% de la cuantía del recurso, si el recurso no tuviere cuantía determinada, el tribunal fijará las costas prudencialmente.

(ii) Si la Administración tributaria resulta totalmente vencida por sentencia definitivamente firme, el tribunal condenará en costas a la Administración en los mismos términos. En este último supuesto, la sentencia también indicará la reparación por los daños que hayan sufrido los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración tributaria.

El propio artículo 335 faculta al tribunal para eximir del pago de las costas cuando estime que la parte vencida tuvo motivos racionales para litigar, debiendo dejar constancia expresa de tales razones en la sentencia. Asimismo, precisa que los intereses son independientes de las costas, pero no correrán mientras el proceso se encuentre paralizado.

Ahora bien, en materia de costas debe advertirse que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (DLOPGR)¹⁶³ establece en su artículo 88 la prohibición de condenar en costas procesales a la República, prerrogativa que ha sido aplicada por los tribunales con preferencia a lo dispuesto en el COT, conforme a reiterados fallos del TSJ¹⁶⁴.

Ahora bien, respecto a las costas debe aclararse que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (DLOPGR) estipuló en su artículo 88 una prerrogativa de prohibición de condenatoria en costas procesales contra la República, la cual ha sido aplicada por los tribunales con preferencia por sobre la disposición del COT en fallos del TSJ.

Tal prevalencia del DLOPGR sobre el COT constituye una impropiedad jurídica, toda vez que este último es la ley especial en materia procesal tributaria, por lo que el privilegio de la República solo debería

¹⁶³ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en Gaceta Oficial Nro. 6.220, de fecha 15 de marzo de 2016.

¹⁶⁴ Vid. Sentencias de la SPA del TSJ Nros. 96, de fecha 1 de febrero de 2018, caso: *Compañía de la Belleza, C.A.*, disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/207326-00096-1218-2018-2014-1459.HTML>; y Nro. 157, de fecha 21 de marzo de 2023. Caso: *Constructora Lupasa, C.A.*, disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/323588-00157-21323-2023-2018-0606.HTML>

operar -si acaso- en aquellos procesos que no prevean un régimen específico, como ocurre en el ámbito de la LOJCA.¹⁶⁵

En la misma línea, el juez contencioso tributario tampoco puede condenar en costas a los estados federados, de conformidad con el artículo 36 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público (LODDT)¹⁶⁶, que les reconoce las mismas prerrogativas de la República, incluida la prohibición de condenatoria en costas.

Por su parte, la LOPPM dispone en su artículo 157 que los municipios y entidades municipales sí pueden ser condenados en costas, pero únicamente cuando resulten totalmente vencidos por sentencia definitivamente firme, fijando igualmente un tope máximo del diez por ciento (10%) del valor de la demanda y previendo la posibilidad de exoneración cuando existan motivos racionales para litigar.

En cuanto a los institutos autónomos que actúen como Administración tributaria, resultan aplicables las prerrogativas de la República, de los estados o de los municipios, según corresponda, conforme al artículo 100 de la LOAP.

De este modo, en la práctica se observa una marcada tendencia a condenar en costas a los particulares cuando resultan derrotados en el proceso contencioso tributario, mientras que, pese a lo previsto expresamente en el COT, las Administraciones tributarias se han ido liberando progresivamente -mediante normas legales y criterios jurisprudenciales- de la responsabilidad de asumir el costo del proceso judicial que ellas mismas generan, aun cuando resultan totalmente vencidas.¹⁶⁷

4.4.2. Amparo tributario

El amparo tributario, consagrado en los artículos 310, 311 y 312 del COT, es una acción judicial mediante la cual el particular, dada una demora excesiva en la respuesta ante una petición por parte de la Administración tributaria, solicita al juez contencioso tributario que la intime a dar respuesta final a la petición realizada por el particular.

¹⁶⁵ Luis Fraga Pittaluga, *La Defensa del Contribuyente*, ob. cit. pp. 547-548.

¹⁶⁶ Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, publicada en Gaceta Oficial Nro. 39.140 de fecha 17 de marzo de 2009.

¹⁶⁷ Alberto Blanco-Urbe Quintero, *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, ob. cit. p. 519.

4.4.2.1. Fase de iniciación

4.4.2.1.1. Legitimación e iniciativa procesal

El amparo tributario, según lo dispone el artículo 310 *ejusdem*, procederá cuando la Administración tributaria incurra en demoras excesivas en la resolución de las peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios ordinarios previstos en el COT o en otras leyes especiales.

En el amparo tributario el sujeto activo es “cualquier persona afectada” en el entendido de que la afectación debe derivar de la demora de la resolución de la petición que ese sujeto ha formulado a la Administración tributaria, ya sea en calidad de contribuyente, responsable o de tercero con un interés legítimo de acreditar una obligación tributaria siendo el sujeto pasivo, únicamente, la Administración tributaria.

Como expusimos *supra*, la demora excesiva se trata de un concepto indeterminado, así que corresponderá al Juez determinar si en el caso concreto la ausencia de respuesta de la Administración constituye un exceso o no.

4.4.2.1.2. Requisitos de la demanda

De acuerdo con el artículo 311 del COT, la acción del amparo tributario será interpuesta mediante escrito presentado ante el Tribunal competente. En la demanda se deberá especificar las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora, junto con la copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

Compartimos el criterio conforme al cual al amparo tributario también le resultarán aplicables *mutatis mutandis* los requisitos del artículo 287 del COT (del recurso contencioso tributario), en el entendido de que estos son los requisitos generales para la interposición de cualquier acción ante la jurisdicción contencioso tributaria.¹⁶⁸

Por lo tanto, al igual que con el recurso contencioso tributario, habrá de cumplir los requisitos del artículo 340 del CPC y las demás exigencias aplicables al recurso contencioso tributario.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 625-626.

4.4.2.1.3. Causales de inadmisibilidad

Aplicarán todas las causales de inadmisibilidad referidas anteriormente para el recurso contencioso tributario, con la excepción del numeral 1 del artículo 293 del COT, dado que el amparo tributario no cuenta con lapso de caducidad.

4.4.2.2. Fase de sustanciación

Si la acción apareciere razonablemente fundada, el tribunal requerirá informes a la Administración tributaria sobre la causa de la demora y fijará un término para la respuesta no menor de tres (3) días de despacho ni mayor de cinco (5), contados a partir de la fecha de notificación (artículo 312 del COT).

4.4.2.3. Fase de decisión

Vencido el lapso de informes, el Tribunal dictará la decisión dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes, en la que se fijará el término para que la Administración tributaria se pronuncie sobre el trámite omitido.

4.4.2.4. La sentencia de amparo tributario y sus efectos

La decisión del amparo tributario está delimitada en el COT. Deberá contener una orden para que la Administración tributaria cumpla en un término señalado con el trámite o diligencia solicitada.

Adicionalmente, si el Tribunal lo considera pertinente, podrá sustituir la decisión administrativa, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido (conforme a lo dispuesto por el artículo 72 del COT). Por último, la decisión del amparo tributario será apelable sólo bajo efecto devolutivo, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación (artículo 312 *ejusdem*, parte *in fine*).

4.4.3. Procedimiento común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas

De acuerdo con la jurisprudencia del TSJ, las demandas de nulidad procederán contra actos administrativos tributarios de efectos generales

emanados de órganos del Poder Público Nacional como los decretos del Presidente de la República, las resoluciones del Ministerio del poder popular de Economía y Finanzas y las providencias del SENIAT.

Estos actos administrativos serán impugnados con arreglo a las normas previstas en la LOJCA, en especial a aquellas contenidas en el título IV, artículos 76 a 86 referidos al procedimiento común a las demandas de nulidad, interpretación y controversias administrativas; y supletoriamente las normas de la LOTSJ y del CPC, de acuerdo al artículo 31 de la LOJCA¹⁶⁹.

4.4.3.1. Fase de iniciación

4.4.3.1.1. Legitimación e iniciativa procesal (artículos 29 y 30 LOJCA)

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 27 y 29 de la LOJCA, podrán actuar ante la jurisdicción contencioso-administrativa las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, irregulares o de hecho, las asociaciones, consorcios, comités, consejos comunales y locales, agrupaciones, colectivos y cualquier otra entidad, siempre que posean un *interés jurídico actual*, es decir que exista al momento de realizarse la actuación procesal; estas personas siempre han de actuar en juicio asistidos o representados por un abogado (artículo 28 LOJCA).

En este sentido, corresponde la *legitimación activa* a toda persona que haya sufrido algún daño en sus derechos subjetivos o en sus intereses legítimos, personales y directos por causa de la actividad o inactividad de la administración o de particulares habilitados para ejercer funciones públicas en esta materia, lo cual puede manifestarse en diferentes grados¹⁷⁰.

¹⁶⁹ LOJCA, artículo 31. “Las demandas ejercidas ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa se tramitarán conforme a lo previsto en esta Ley; supletoriamente, se aplicarán las normas de procedimiento de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia y del Código de Procedimiento Civil.

Cuando el ordenamiento jurídico no contemple un procedimiento especial, el Juez o Jueza podrá aplicar el que considere más conveniente para la realización de la justicia”.

¹⁷⁰ Se pueden extraer seis grados de legitimación activa que dan derecho a recurrir contra actos administrativos: (a) **El derecho subjetivo:** Derivado de la existencia de vinculaciones o relaciones previas establecidas entre la Administración pública y el particular, que confiere a éste el derecho de exigir determinada prestación e impone a aquélla la contrapuesta

Respecto a la *legitimación pasiva*, esto es, la cualidad para ser parte demandada en juicio, el criterio general es que será aquel que sea capaz (en el sentido que tenga la potestad y la competencia) de satisfacer la pretensión del recurrente y de dar ejecución a la sentencia.

En tal sentido, se ha mantenido el criterio conforme al cual la Administración autora del acto administrativo es siempre la parte necesaria y natural, toda vez que es sobre su esfera que habrá de actuar el efecto de la sentencia, y es esa administración la que puede y debe intervenir en cualquier etapa del proceso.

Sobre este punto vale aclarar que, para que el órgano jurisdiccional pueda resolver la pretensión de fondo, no es suficiente tener interés jurídico actual, sino que también es necesario tener *legitimatio ad causam*, es decir, la idoneidad de la persona para actuar en juicio como titular de la acción, en su aspecto activo o pasivo, por concurrir en el vínculo de hecho que enlaza a las partes en la relación material sometida al conocimiento judicial.

obligación de cumplirla, so pena de violentar o infringir dicho derecho; grado que legitima al particular para recurrir contra actos de efectos particulares; **(b) El interés legítimo:** Derivado de la especial situación de hecho del particular frente al acto administrativo contrario a derecho, situación ésta que lo hace más sensible que el resto de los administrados frente a un posible desconocimiento del interés general por parte de la Administración al violar la Ley; grado que igualmente legitima al particular para recurrir contra actos de efectos particulares; **(c) El interés simple:** Reconocido a cualquier persona plenamente capaz, en obsequio de sus derechos civiles y políticos; grado que legitima el ejercicio de la acción de nulidad contra actos de efectos generales; **(d) Los intereses plurales:** Representado por la suma de intereses individuales de personas que se encuentran en una misma situación frente a la actuación administrativa contraria a derecho; grado que legitima al particular para recurrir contra actos de efectos particulares, aquellos en los que concurren podrán iniciar el proceso individual o colectivamente, pudiendo existir acumulación procesal cuando las pretensiones que se deduzcan -si se formulan independientemente- tengan idéntico fundamento y petición; **(e) Los intereses colectivos:** Se refieren a los intereses de un grupo determinable como tal, aunque no cuantificable o individualizable y respecto de los cuales puede existir un vínculo jurídico común (v.g., agrupaciones sindicales, etc.); grado que legitima al particular para recurrir contra actos de efectos particulares, en representación de esos intereses; **(f) Los intereses difusos:** Son los que se refieren a un bien o derecho que atañe a la comunidad, asumido por un cúmulo de ciudadanos que no conforman un sector cuantificable o particularizado y entre los cuáles no existe un vínculo jurídico común, de modo que la afectación de todos ellos deriva de razones de hecho contingentes. Este grado también legitima al particular para recurrir contra actos de efectos particulares, en representación de esos intereses. Véase al respecto en Rafael Badell Madrid, *La Protección de los Intereses Colectivos o Difusos en Venezuela. Class Action*. 1era Edición, Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, 2014.

En este sentido, la SC del TSJ ha dicho que “(...) *el proceso no debe instaurarse indiferentemente entre cualesquiera sujetos, sino precisamente entre aquellos que se encuentran frente a la relación material o interés jurídico controvertido en la posición subjetiva de legítimos contradictores, por afirmarse titulares activos y pasivos de dicha relación*”¹⁷¹.

Es por ello que el interés actual necesario para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa debe referirse a la situación jurídica concreta de la persona que forma parte de la relación jurídica sustancial debatida en juicio, a los efectos de que el juez pueda emitir un pronunciamiento de mérito.

4.4.3.1.2. Requisitos de la demanda (artículo 33 LOJCA)

Las demanda de nulidad deberá interponerse ante el tribunal competente. Sin embargo, de conformidad con el artículo 34 de la LOJCA, el demandante en cuyo domicilio no exista un tribunal competente para conocer de la demanda, podrá presentarla ante un tribunal de municipio, el cual deberá remitir inmediatamente el expediente, foliado y sellado, al tribunal señalado por la parte actora. El tribunal receptor antes de efectuar la indicada remisión, lo hará constar al pie del escrito y en el libro de presentación. La caducidad de la acción se determinará por la fecha de presentación inicial de la demanda.

La demanda deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 33 de la LOJCA:

- (i) identificación del tribunal ante el cual se interpone;
- (ii) nombre, apellido y domicilio de las partes, carácter con que actúan, su domicilio procesal y correo electrónico, si lo tuviere;
- (iii) si alguna de las partes fuese persona jurídica deberá indicar la denominación o razón social y los datos relativos a su creación o registro;

¹⁷¹ Sentencia de la SC del TSJ Nro. 435 de fecha 5 de junio de 2017, caso: *María Lourdes Ramírez*. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/199593-435-5617-2017-17-0300.HTML>

- (iv) la relación de los hechos y los fundamentos de derecho con sus respectivas conclusiones¹⁷²;
- (v) si lo que se pretende es la indemnización de daños y perjuicios, deberá indicarse el fundamento del reclamo y su estimación;
- (vi) los instrumentos de los cuales se derive el derecho reclamado, los que deberán producirse con el escrito de la demanda¹⁷³;
- (vii) identificación del apoderado y la consignación del poder.

En casos justificados podrá presentarse la demanda en forma oral ante el tribunal, el cual ordenará su transcripción. La negativa a aceptar la presentación oral deberá estar motivada por escrito.

4.4.3.1.3. Causales de inadmisibilidad (artículo 35 LOJCA)

Para que sea admisible la demanda, además de cumplir con los requisitos previstos en el artículo 33 de la LOJCA, es preciso que ésta no se encuentre incurso en alguna de las causales de inadmisibilidad que establece el artículo 35 *ejusdem*, entre las cuales se mencionan:

1) *Caducidad de la acción.*

Las demandas de nulidad por ilegalidad de los actos administrativos están sujetas a caducidad conforme a las reglas previstas en el artículo 32 de la LOJCA:

¹⁷² Es preciso comentar que la SCS del TSJ ha determinado que el juez puede calificar un vicio del acto administrativo impugnado aun cuando éste no haya sido delatado por el recurrente; así fue resuelto con motivo de un caso donde el tribunal *a quo* declaró la nulidad por inmotivación de una certificación de enfermedad, sin que dicha denuncia fuera alegada formalmente en la pretensión de la parte actora. Sentencia Nro. 846 de la SCS del TSJ, de fecha 22 de septiembre de 2015, caso: *Carmen Moreno Núñez*.

¹⁷³ La SC del TSJ ha dispuesto que este requisito ha de considerarse cumplido con la sola consignación en autos del acto administrativo impugnado, o con la identificación suficiente del mismo; toda vez que el juez contencioso administrativo, una vez admitida la demanda de nulidad, tiene la obligación de solicitar los antecedentes administrativos al órgano o ente demandado (artículo 79 LOJCA), y una vez remitida esa información, puede realizar un análisis más detallado del caso, en el que se incluye, por ejemplo, un nuevo análisis de las causales de inadmisibilidad, ya que éstas son revisables en cualquier estado y grado del proceso. Sentencia Nro. 1161 de la SC del TSJ, de fecha 14 de agosto de 2015, caso: *Libanbraga C.A.*

Artículo 32. Las acciones de nulidad caducarán conforme a las reglas siguientes:

1. En los casos de actos administrativos de efectos particulares, en el término de ciento ochenta días continuos, contados a partir de su notificación al interesado, o cuando la administración no haya decidido el correspondiente recurso administrativo en el lapso de noventa días hábiles, contados a partir de la fecha de su interposición. La ilegalidad del acto administrativo de efectos particulares podrá oponerse siempre por vía de excepción, salvo disposiciones especiales.

2. Cuando el acto impugnado sea de efectos temporales, el lapso será de treinta días continuos.

3. En los casos de vías de hecho y recurso por abstención, en el lapso de ciento ochenta días continuos, contados a partir de la materialización de aquéllas o desde el momento en el cual la administración incurrió en la abstención, según sea el caso.

Las acciones de nulidad contra los actos de efectos generales dictados por el Poder Público podrán intentarse en cualquier tiempo. Las leyes especiales podrán establecer otros lapsos de caducidad.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de la LOJCA, la caducidad -como se dijo- se determinará por la fecha de presentación de la demanda.

2) La inepta acumulación de pretensiones

Se declararán inadmisibles aquellas demandas en las cuales haya acumulación de pretensiones que se excluyan mutuamente o cuyos procedimientos sean incompatibles (numeral 2 del artículo 35). En este asunto resulta aplicable el régimen establecido en el artículo 77 y siguientes del CPC.

3) Incumplimiento del procedimiento administrativo previo

De acuerdo con lo previsto en el numeral 3 del artículo 35 de la LOJCA, será causal de inadmisión el incumplimiento del procedimiento administrativo previo a las demandas contra la República, los estados o los órganos o entes públicos a los cuales la ley le haya atribuido tal prerrogativa.

Este requisito no es procedente en el caso de las demandas de nulidad por ilegalidad contra actos administrativos.

4) *No acompañar los documentos indispensables para verificar su admisibilidad.*

El demandante deberá acompañar con la demanda los instrumentos de los cuales se derive el derecho reclamado (artículo 33 numeral 6), y que sean necesarios para verificar la admisibilidad de la demanda (artículo 35 numeral 4); como lo son el documento donde conste la notificación o publicación del acto administrativo impugnado.

5) *Existencia de la cosa juzgada.*

También deben declararse inadmisibles la demanda cuya pretensión procesal haya recaído autoridad de cosa juzgada (artículo 35 numeral 5).

6) *Existencia de conceptos irrespetuosos.*

No serán admisibles aquellos escritos de demanda en los cuales haya conceptos irrespetuosos, a tenor de lo previsto en el numeral 6 del artículo 35.

7) *Cuando sea contraria al orden público, a las buenas costumbres o a alguna disposición expresa de la ley.*

4.4.3.1.4. Admisión de la demanda de nulidad (artículo 36 y 77 LOJCA)

Una vez recibida la demanda, el tribunal se pronunciará sobre su admisibilidad dentro de los tres (3) días de despacho siguientes a su recepción, conforme a lo previsto artículo 77 de la LOJCA. A este fin, el tribunal revisará que la demanda cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 33 de la misma ley (artículo 36 LOJCA).

Si no cumple con esos requisitos, o el escrito resultase ambiguo o confuso, el tribunal concederá al demandante tres (3) días de despacho para su corrección, indicándole los errores u omisiones en las que haya incurrido; en este caso, el tribunal deberá pronunciarse dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al día en que fueron subsanados los errores de la demanda.

Del auto que declare inadmisibile la demanda se podrá apelar en ambos efectos dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al pronunciamiento; el tribunal de alzada contará con un lapso de diez (10) días de despacho para decidir la apelación incoada, contados a partir de la recepción del expediente. En el caso de que sea declarada admisible la demanda, la apelación solo será oída en un sólo efecto. (artículo 36 *ejusdem*).

4.4.3.1.5. Notificación (artículo 78 LOJCA)

Una vez sea recibida y admitida la demanda de acuerdo a lo previsto en el artículo 77 de la LOJCA, el tribunal ordenará la notificación personal de:

- El representante del órgano que haya dictado el acto;
- El Procurador General de la República y el Fiscal General de la República;
- Cualquier otra persona, ente u órgano que deba ser llamado a la causa por exigencia de la ley o a criterio del tribunal.

Estas notificaciones se realizarán de forma personal o, según el caso, mediante oficio que será entregado por el o la alguacil en la oficina receptora de correspondencia de que se trate. El o la alguacil dejará constancia inmediatamente de haber notificado y de los datos de identificación de la persona que recibió el oficio (artículo 78 LOJCA, *in fine*).

En este punto, la SCS del TSJ en diversas oportunidades ha dispuesto que, ante la imposibilidad de practicar la notificación personal del destinatario de un acto administrativo recurrido de nulidad -a quién se le ha reconocido su condición de parte en el juicio-, resulta procedente la notificación por carteles conforme a lo previsto en el artículo 223 del CPC; y no el emplazamiento por cartel, dispuesto en el artículo 80 de la LOJCA, toda vez que **éste** está dirigido a terceros interesados, distintos a las partes del juicio.¹⁷⁴

El tribunal también podrá practicar las notificaciones por medios electrónicos, con arreglo a lo dispuesto en el Decreto con Fuerza de Ley

¹⁷⁴ Véase sentencias de la SCS TSJ Nros. 640 de fecha 26 de mayo de 2014; 55 de fecha 26 de febrero de 2015; 239 de fecha 21 de abril de 2015, caso: *Inmunología Asociación Civil*; y 448 de fecha 29 de mayo de 2017, caso: *Cargill*.

Sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas¹⁷⁵, atendiendo siempre a los principios de inmediatez, brevedad y celeridad. En este caso, el secretario o secretaria del tribunal dejará constancia en el expediente de las citaciones y notificaciones realizadas, cumplido lo cual comenzarán a contarse los lapsos correspondientes (artículo 38 LOJCA).

4.4.3.1.6. Solicitud del expediente administrativo (artículo 79 LOJCA)

Junto con la notificación el tribunal deberá ordenar la remisión del expediente administrativo o de los antecedentes correspondientes, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes.

El expediente administrativo, como dijimos, contiene todas las actuaciones realizadas en sede administrativa para la emisión del acto administrativo. Configura la actuación global cumplida en el **órgano** administrativo que dictó el acto y está compuesto de diferentes medios probatorios que deben incorporarse al proceso contencioso de nulidad.

Los antecedentes administrativos permiten al recurrente conocer los motivos del acto administrativo recurrido y ejercer así plenamente su derecho a la defensa en sede judicial; en aquellos casos en los cuales el antecedente sea calificado de reservado o confidencial, ello no impide al juez ordenar su remisión, aún bajo el calificativo de reservado.

Es por ello que el artículo 79 de la LOJCA establece una multa entre cincuenta y cien unidades tributarias (50 y 100 U.T.) al funcionario que omita o retarde la remisión del expediente administrativo, cuya sanción deberá ser impuesta por el juez.

4.4.3.1.7. Cartel de emplazamiento (Art. 80 y 81 LOJCA)

Conforme al artículo 80 de la LOJCA, en el auto de admisión el juez debe ordenar a la parte accionante la notificación de los terceros interesados mediante cartel que deberá ser publicado en un diario que indique el propio tribunal, para que comparezcan a hacerse parte e informarse de la oportunidad de la audiencia de juicio. Dicha orden es obligatoria para el caso de nulidad de actos administrativos generales.

¹⁷⁵ Publicado en Gaceta Oficial Nro. 37.148, de fecha 28 de febrero de 2001.

El artículo 81 *ejusdem* dispone que el cartel debe ser retirado por el demandante dentro de los tres (3) días de despacho siguientes a su emisión, y que deberá publicarlo y consignar la publicación dentro de los ocho (8) días de despacho siguientes a su retiro. Además, este dispositivo legal precisa que el incumplimiento de cualquiera de las cargas previstas (retiro, publicación o consignación), dará lugar a que el tribunal declare el desistimiento del recurso y ordene el archivo del expediente, salvo que dentro del lapso indicado algún interesado se dé por notificado y consigne su publicación.

En aplicación supletoria del artículo 233 del CPC, los terceros interesados tendrán un lapso de diez (10) días hábiles siguientes a la publicación del cartel en prensa para comparecer en juicio.

4.4.3.1.8. Terceros Intervinientes

En los juicios de demandas de nulidad contra actos administrativos se ha admitido la participación de los terceros intervinientes en el proceso. De hecho, como se mencionó, la LOJCA establece en su artículo 80 que, en el auto de admisión, se ordenará la notificación de los terceros interesados, mediante un cartel, para que comparezcan a hacerse parte e informarse de la oportunidad de la audiencia de juicio.

La intervención de terceros en el proceso contencioso administrativo se encuentra regulado de forma supletoria por las previsiones contenidas en el artículo 370 del CPC; según el cual los terceros pueden intervenir en el proceso:

- Pretendiendo total o parcialmente la cosa o derecho litigiosa, esto es, mediante una intervención excluyente de tercería u oposición a medidas de embargo (numerales 1 y 2 del artículo 370 CPC);
- De forma forzada, llamados por la parte o por el juez (numerales 4 y 5 del artículo 370, y artículo 661 *ejusdem*); y, según el caso,
- Espontáneamente, para sostener las razones de algunas de las partes, alegando un interés jurídico actual, con el fin de ayudarla a vencer en el juicio en cuestión (numeral 3, artículo 370).

En este aspecto, la jurisprudencia ha mantenido aún el criterio expuesto en sentencia líder en el tema: caso: *Rómulo Villavicencio*, del 26

de septiembre de 1991, SPA de la CSJ, a tenor de la cual, atendiendo a la naturaleza propia del procedimiento de anulación, solo se admite la intervención espontánea o voluntaria de terceros, quienes actúan en algunos supuestos como verdaderas partes y en otros como simples terceros, pero que, en todo caso, no introducen al proceso una pretensión incompatible con la discutida en el proceso pendiente, sino que se limitan a ayudar a una de las partes al **éxito** de su pretensión, razón por la cual a este tipo de intervención se denominan -por lo general- intervenciones “adhesivas”¹⁷⁶.

En tal sentido, al quedar descartadas en el proceso contencioso administrativo de anulación las intervenciones excluyentes y las forzadas dada la naturaleza de este, es preciso distinguir si el tercero interviniente actúa con la condición de verdadera parte o de tercero adhesivo simple, dependiendo si se alega un derecho propio o un simple interés, lo cual será determinante para establecer los efectos que originará la sentencia definitiva. Al respecto, la SPA del TSJ, mediante sentencia Nro. 4577 de fecha 30 de junio de 2005, señaló en cuanto a los terceros adhesivos lo siguiente:

...La **intervención adhesiva** es aquella intervención voluntaria de un tercero respecto de un proceso pendiente, quien por tener interés jurídico actual, ingresa al mismo para apoyar las razones y argumentos de una de las partes procesales en la posición que **ésta** ostente en el proceso. Es decir, la actividad procesal del tercero adhesivo busca sostener las razones de alguna de las partes, para ayudarla a lograr el mejor **éxito** en la causa.

La condición para la procedencia de esta intervención es que el interés que el tercero debe tener, conforme a lo dispuesto en el artículo 379 del Código de Procedimiento Civil, es un interés jurídico actual, originado bien porque la decisión del proceso influya sobre el complejo de derechos y deberes del interviniente, mejorando o empeorando su situación jurídica o bien porque teme sufrir los reflejos o efectos indirectos de la cosa juzgada.

¹⁷⁶ Véase, entre otras, sentencias de la SPA del TSJ números 861 y 1098 de fechas 30 de junio de 2011 y 27 de septiembre de 2012, respectivamente; y en especial la sentencia Nro. 4 del 11 de febrero de 2021, caso: *Enrique Luis Fuentes Madriz, José Rafael Lovera González, Francisco Javier Carretero Gómez y otros*.

En el primero de los supuestos mencionados, estamos ante la denominada intervención adhesiva simple y en el segundo de los supuestos estamos ante la denominada intervención Litisconsorsial, o intervención adhesiva autónoma, según algún sector de la doctrina.

La **intervención Litisconsorsial** ocurre, cuando la sentencia firme del proceso principal haya de producir efectos en la relación jurídica del interviniente adhesivo con la parte contraria, considerándose a **éste** como litisconsorte de la parte principal, a tenor de lo dispuesto en el artículo 147 del Código de Procedimiento Civil. (V. Art. 381 eiusdem)

Por el contrario a lo que ocurre en la intervención Litisconsorsial, en la **intervención adhesiva simple** el tercero no discute un derecho propio, y en consecuencia, no amplía la pretensión del proceso, su función es coadyuvante de una de las partes principales, y se refleja en el hecho de defender un interés ajeno en el conflicto, lo que lo convierte en parte accesorio o secundaria de la principal... (Resaltado añadido).

De la cita parcialmente transcrita se desprende que la intervención voluntaria de terceros requiere, necesariamente, la existencia de un interés jurídico actual respecto a lo discutido en el proceso, ya sea porque la decisión del **órgano** jurisdiccional incida positiva o negativamente sobre sus derechos o intereses (intervención adhesiva simple), o porque teman sufrir los efectos indirectos de la cosa juzgada, según lo dispuesto en el artículo 381 del CPC (intervención Litisconsorsial o adhesiva autónoma).

Esta intervención espontánea de terceros debe realizarse mediante escrito o diligencia, junto con el cual deberán acompañar la prueba fehaciente que demuestre su interés en el asunto (artículo 379 CPC).

Esos terceros interesados han de aceptar la causa en el estado en que se encuentren al intervenir en la misma, pudiendo hacer valer cualquier acción que sea admisible según el caso, siempre que no estén en oposición con la pretensión de la parte principal (artículo 380 CPC); y han de seguir la suerte de la parte coadyuvada, razón por la cual, ante el desistimiento de la acción -si coadyuvan al recurrente- o el convenio -si coadyuvan a la Administración o a la parte adhesiva demandada- se extingue el proceso.

4.4.3.1.9. Poderes del juez en la fase de iniciación

De acuerdo con lo previsto en el encabezado del artículo 4 de la LOJCA, el juez es el rector del proceso y debe impulsarlo de oficio hasta su conclusión; para ello, cuenta con la posibilidad de tener iniciativa procesal de oficio, pero que, en todo caso, se encuentra limitada a los supuestos previstos expresamente por el legislador y sólo en lo que se refiere a actuaciones en un proceso en curso¹⁷⁷, como lo son la potestad de convocar a cualquier otra persona que considere para que se haga parte de la causa (numeral 3, artículo 78 LOJCA), o de ordenar razonablemente la publicación del cartel de emplazamiento en los casos de nulidad de actos de efectos particulares (artículo 80 LOJCA).

También tiene la potestad de pronunciarse sobre la admisibilidad de la demanda dentro de los tres (3) días siguientes a su recepción (artículo 77 LOJCA) o, en su caso, luego de los tres (3) días de dictado el despacho saneador (artículo 36 LOJCA). En este sentido, el juez tiene la posibilidad de rechazar *in limine litis* y aún de oficio, es decir, sin ninguna gestión de las partes, cualquier demanda que se encuentre dentro de los supuestos establecidos en el artículo 35 de la LOJCA; caso en el cual dicha decisión será apelable libremente.

4.4.3.2. Fase de sustanciación

4.4.3.2.1. La tutela cautelar

El juez contencioso administrativo está investido de amplias potestades cautelares, por lo cual podrá dictar, aun de oficio, las medidas preventivas para proteger a la Administración, a los ciudadanos o ciudadanas, a los intereses públicos y para garantizar la tutela judicial efectiva y el restablecimiento de las situaciones jurídicas infringidas mientras dure el proceso (primer aparte del artículo 104 LOJCA).

Ahora bien, el artículo 103 de la LOJCA establece que la tutela cautelar se regirá por el procedimiento dispuesto en el Capítulo V, del Título IV sobre los procedimientos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

¹⁷⁷ Allan R. Brewer Carías y Victor R. Hernández-Mendible, ob. cit., pp. 84-85.

A este respecto, el artículo 104 de la LOJCA establece que, a petición de las partes, en cualquier estado y grado del procedimiento, el tribunal podrá acordar las medidas cautelares -nominadas e innominadas (artículo 588 CPC)- que estime pertinentes para resguardar la apariencia del buen derecho invocado y garantizar las resultas del juicio, ponderando los intereses públicos generales y colectivos concretizados y ciertas gravedades en juego, siempre que dichas medidas no prejuzguen sobre la decisión definitiva.

Tengamos en cuenta que dentro del sistema de medidas cautelares típicas del contencioso tributario se encuentra, como se dijo, la suspensión de efectos del acto administrativo impugnado¹⁷⁸, siempre que éste contenga una orden de hacer o de dar; o el amparo cautelar, conforme dispone el parágrafo único del artículo 5 de la LOA.

En cuanto a la tramitación de las medidas cautelares, que incluye al amparo cautelar¹⁷⁹, la LOJCA determina en su artículo 105 que, recibida la solicitud, se abrirá cuaderno separado para el pronunciamiento dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. Para el caso en que se trate de tribunales colegiados, el juzgado de sustanciación remitirá inmediatamente el cuaderno separado; una vez recibido éste, se designará ponente, de ser el caso, y se decidirá sobre el amparo cautelar dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. Además, se establece de forma expresa que a este trámite se le dará prioridad.

La oposición a la medida cautelar se regirá por lo dispuesto en el CPC (artículo 602 y siguientes).

¹⁷⁸ A diferencia de lo previsto en el COT, la medida cautelar de suspensión de efectos no se encuentra regulada expresamente en la LOJCA. Sin embargo, de acuerdo a las interpretaciones jurisprudenciales y doctrinarias, para que el juez contencioso administrativo pueda dictar una medida cautelar de suspensión de efectos, deben llenarse los siguientes requisitos: (a) Debe valorar la necesidad de la medida para evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación por sentencia definitiva (*periculum in mora*); (b) debe existir una presunción grave del buen derecho alegado por el recurrente (*fumus boni iuris*); (c) Debe ponderar los intereses presentes que se verían en riesgo por los efectos de la suspensión del acto administrativo en cuestión.

¹⁷⁹ Véase sentencia de la SPA TSJ Nro. 402 de fecha 20 de marzo de 2001, caso: *Marvin Sierra Velasco*.

4.4.3.2.2. Audiencia de juicio (artículos 82 y 83 LOJCA)

Una vez verificadas las notificaciones ordenadas y habiendo quedado constancia en autos de la publicación del cartel de emplazamiento, el tribunal, dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes, fijará la oportunidad para la celebración de la audiencia de juicio, que deberá tener lugar dentro de los veinte (20) días de despacho siguientes.

A esta audiencia deberán concurrir las partes y los terceros interesados; de no asistir el demandante, se entenderá desistido el procedimiento (artículo 82 LOJCA).

Iniciada la audiencia de juicio, el juez señalará a las partes y demás interesados el tiempo disponible para sus exposiciones orales, teniendo la posibilidad de consignarlas por escrito (encabezado del artículo 83 LOJCA).

4.4.3.2.3. Lapso probatorio (artículo 84 LOJCA)

Durante la audiencia de juicio, las partes deberán promover los medios de pruebas que consideren pertinentes (único aparte del artículo 83 LOJCA). Con este fin, la LOJCA, en su artículo 84, estableció los lapsos que rigen la etapa probatoria en el procedimiento común, los cuales se concretan de la siguiente manera:

- Tres (3) días de despacho siguientes al día de presentación del escrito de pruebas para convenir u oponerse a las pruebas promovidas.
- Tres (3) días de despacho siguientes a la audiencia de juicio para admisión de los medios de prueba que no sean manifiestamente ilegales, impertinentes o inconducentes, ordenándose la evacuación de los medios que así lo requieran.
- Diez (10) días de despacho para evacuación, prorrogables hasta por diez (10) días.

4.4.3.2.4. Actividad probatoria

Lamentablemente la LOJCA no regula de manera clara y completa el tema de la actividad probatoria; por lo que se aplica supletoriamente

las disposiciones generales en materia de pruebas establecidas en el CPC.

Igualmente, resultan aplicables al procedimiento común de las demandas de nulidad previsto en la LOJCA, los comentarios formulados precedentemente respecto de la actividad probatoria en el procedimiento del recurso contencioso tributario previsto en el COT.

4.4.3.2.5. Poderes del juez en la fase de sustanciación

En la fase de sustanciación el juez contencioso administrativo tiene las más amplias potestades probatorias, tales como la de declarar admisibles o no de los medios probatorios promovidos (artículo 84 LOJCA). Los límites para la admisión de los medios de prueba será la revisión por parte del juez de los elementos de impertinencia y legalidad; de modo que, como en toda vía judicial, la regla es el principio de la libre admisión de la prueba, y la negativa sólo será producto de la manifiesta impertinencia o ilegalidad de la prueba.

También, en la sustanciación del proceso, el juez podrá dictar auto para mejor proveer a los efectos de solicitar información y evacuar de oficio las pruebas que juzgue convenientes (artículo 39 LOJCA), resolver las incidencias que se susciten (artículo 40 LOJCA), y valorar las pruebas¹⁸⁰.

4.4.3.3 Fase de decisión

4.4.3.3.1. Informes (artículo 85 LOJCA)

Dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso de evacuación de pruebas, si lo hubiere, o dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes a la celebración de la audiencia de juicio, en los casos que no se hayan promovido pruebas o se promovieran medios que no requieran evacuación, se presentarán los informes por escrito o de manera oral si alguna de las partes lo solicita (artículo 85 LOJCA).

¹⁸⁰ En el proceso contencioso administrativo el sistema de valoración es el mismo acogido por el CPC en su artículo 507, el cual señala que salvo que exista una regla legal expresa para valorar el mérito de la prueba, el juez deberá apreciarla según las reglas de la sana crítica.

4.4.3.3.2. Sentencia (artículos 86 y siguientes LOJCA)

De conformidad con el artículo 86 de la LOJCA, el tribunal sentenciará dentro de los treinta (30) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso para la consignación de los escritos de informes. Este pronunciamiento podrá ser diferido por treinta (30) días adicionales. Asimismo, la sentencia dictada fuera de lapso deberá ser notificada, de lo contrario no correrá el lapso para interponer los respectivos recursos.

Las sentencias definitivas serán apelables en ambos efectos dentro de los cinco (5) días siguientes a su publicación (artículo 87 LOJCA). El procedimiento de segunda instancia se tramitará de acuerdo a lo previsto en los artículos 89 y siguientes de la LOJCA.

4.4.3.3.3. Poderes del juez en la fase de decisión

Anteriormente los poderes del juez contencioso administrativo en general habían sido consagrados de forma clara y amplia en el artículo 131 de la LOCSJ, el cual disponía que: *“En su fallo definitivo la Corte declarará si procede o no la nulidad del acto impugnado y determinará los efectos de su decisión en el tiempo. Igualmente, la Corte podrá de acuerdo con los términos de la respectiva solicitud, condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la administración, así como disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa”*.

Sin embargo, esta disposición, si bien fue acogida por el oscuro e impreciso texto de la LOTSJ del año 2004 (artículo 21, párrafo 17), posteriormente fue suprimida de la LOTSJ del año 2010 ni en la actual; tampoco es mencionada en la LOJCA.

Ahora bien, a pesar de la ausencia de regulación se entiende que, de acuerdo con los términos de las pretensiones formuladas por el actor y con base en lo dispuesto en la Constitución (artículo 259), el juez contencioso administrativo tiene amplios poderes para resolver la *litis* en la sentencia.

Es cierto que estos poderes del juez contencioso exceden el ámbito de las pretensiones de las partes, en el sentido de que tienen amplias

potestades para dictar, no sólo sentencias meramente declarativas, sino también para condenar a la administración (a hacer, no hacer y a dar), así como para reestablecer la situación jurídica infringida.

Sin embargo, hay que tener presente que, como en todo proceso dispositivo, el juez contencioso está sometido al *principio de la congruencia procesal*, por lo cual en sus decisiones debe atenerse a lo alegado y probado en autos (artículo 12 CPC).

El juez contencioso administrativo tributario en la oportunidad de sentenciar podrá:

A. En el caso de las sentencias que decidan una demanda de nulidad de actos administrativos, anular total o parcialmente el acto impugnado, tanto de efectos generales como particulares, y determinar los efectos de su decisión en el tiempo.

Los efectos temporales de una decisión pueden ser *ex-tunc* (desde el momento en que se dictó el acto), *ex-nunc* (desde el momento de la sentencia) u otros (por ejemplo, desde el momento de publicarse en Gaceta Oficial, para el caso de actos de efectos generales)¹⁸¹.

Parte de la doctrina ha admitido que existe la posibilidad para el juez contencioso de modificar el acto administrativo. Sobre este particular no hay un criterio uniforme, toda vez que ello parece contrariar el principio de separación de los poderes al entenderse que la facultad de modificar los actos administrativos es privativa de la administración. Díaz Candia afirma que cuando un juez contencioso administrativo declara la nulidad parcial del acto, de alguna manera lo está modificando, pero en sentido negativo (por sustracción), lo cual, en la práctica, tiene los mismos efectos de una modificación¹⁸².

Otro punto que incide directamente en el tema de la separación de poderes es la potestad que tiene el juez de convalidar los actos administrativos, lo que implicaría una mayor actividad positiva por parte del mismo; actividad que, en principio, estaría reservada a la administración.

¹⁸¹ Véase al respecto la sentencia de la SPA de la CSJ de fecha 12 de mayo de 1985, caso: *Ordenanza de Zonificación de Urbanización Ciudad Balneario Higuero*; y la sentencia del 13 de noviembre de 1986 de la CPCA.

¹⁸² Hernando Díaz Candia, "Los Poderes del Juez Contencioso Administrativo en Venezuela", en *Revista de la Fundación Procuraduría General de la República*, Nro. 11, Caracas, 1994.

Cuando la demanda de nulidad -propuesta de forma aislada- sea declarada sin lugar, el juez no puede condenar en costas al recurrente vencido en juicio por la Administración, ya que la demanda de nulidad no conlleva una pretensión de condena¹⁸³.

B. Además de los poderes de pronunciamiento sobre la validez o invalidez del acto recurrido, el juez cuenta con los llamados poderes extra-acto, y al respecto es necesario destacar que los mismos están condicionados a la declaratoria con lugar, al menos parcialmente, de la pretensión de anulación del acto administrativo recurrido¹⁸⁴. De esta forma, el juez tiene la potestad de condenar al pago de sumas de dinero, en virtud de las pretensiones de contenido patrimonial fundamentadas en la responsabilidad de la administración -extracontractual y, en estos casos, contractual-, que se acumulen a la pretensión de nulidad como forma de restablecimiento de la situación jurídica infringida.

4.4.4. Transacción judicial

4.4.4.1. Consideraciones generales

La transacción está definida en el artículo 1.713 del CCV como el contrato en el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual. Por su parte, el artículo 313 del COT dispone que las partes podrán terminar un proceso judicial pendiente mediante transacción homologada ante el juez competente (el Juez Superior de lo Contencioso Tributario o la SPA del TSJ)¹⁸⁵ en función de si el proceso se encuentra en primera o segunda instancia).

¹⁸³ Véase sentencias de SCS del TSJ Nros. 1582 de fecha 21 de octubre de 2008; y 485 de fecha 17 de mayo de 2016, caso: *EMPROMA, C.A.* También véase sentencia Nro. 787 de la SPA del TSJ de fecha 8 de junio de 2011.

¹⁸⁴ Este criterio ha sido sustentado por la jurisprudencia en numerosos fallos, entre los cuales podemos destacar la sentencia de fecha 8 de julio de 1993, caso: *Master Breaker Iluminado*, de la SPA de la CSJ, en la cual se señaló: “*El supuesto del artículo 131 de la Ley Orgánica que rige a esta Corte, es el de pretensiones sucesivamente condicionadas, en el que, como antes se indicó, la procedencia de la segunda pretensión (pretensión adicional de condena) sólo es posible en el caso de que proceda la primera (pretensión de anulación)*” (paréntesis añadidos).

¹⁸⁵ Para un ejemplo de sentencia sobre transacción judicial en materia tributaria *vid.* Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 1535 del 3 de diciembre de 2008. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/01535-31208-2008-2006-1472.html>

El ordenamiento jurídico venezolano confiere una doble naturaleza a la transacción: en primer término puede ser calificada como un contrato, en atención a que tiene fuerza de ley entre las partes; en segundo término, la transacción es un mecanismo de autocomposición procesal en el que las partes, mediante recíprocas concesiones, determinan los límites de las situaciones jurídicas controvertidas, y de allí que esencialmente tenga efectos declarativos con carácter de cosa juzgada.

En el ámbito del contencioso tributario, la transacción opera como un medio de terminación anticipado, por lo que no se admite la transacción extrajudicial. Los contratantes de la transacción judicial tributaria son, necesariamente, el contribuyente recurrente y la Administración tributaria que dictó el acto de efectos particulares recurrido. No obstante, cabe destacar que la transacción debe estar limitada a las cuestiones de hecho y no a la interpretación de la norma, por cuanto ello significaría violar el principio de la legalidad tributaria.

Tampoco puede una transacción anular o suprimir la eficacia de un acto administrativo de contenido tributario, pues, tal como lo señala Ruan Santos, no es transigible el ejercicio de la potestad tributaria del Estado¹⁸⁶. Brewer-Carias, por su parte, sostiene que la República no puede válidamente otorgar como concesión recíproca, y como efecto de la transacción, la anulación de los actos administrativos fiscales, habida cuenta que éstos sólo pueden ser revocados por motivos de ilegalidad; tampoco puede la Administración celebrar una transacción en la que renuncie al ejercicio de la competencia tributaria para exigir y cobrar las deudas fiscales ya liquidadas¹⁸⁷.

4.4.4.2. Procedimiento

La transacción deberá ser solicitada por el recurrente antes del acto de informes, mediante escrito que contenga los fundamentos de

¹⁸⁶ Gabriel Ruan Santos, “Comentarios sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la Administración Pública” en *Revista de Derecho Público*, N° 7, Ed. Jurídica Venezolana, Caracas, 1981, p. 95-96.

¹⁸⁷ Allan Brewer Carias, “Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencias tributarias” en *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, p. 209. Cit. en Mery Bóveda, “El arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano” en *El Contencioso Tributario hoy*. Jornadas internacionales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004. p. 207.

su solicitud. Una vez recibida la solicitud por el Tribunal de la causa, se le dará curso mediante auto notificando a la Administración tributaria. Una vez verificada la notificación, se suspenderá el proceso por un lapso de noventa (90) días continuos para que las partes discutan los términos de la transacción. Ese plazo puede ser prorrogado, a petición de las partes, por treinta (30) días más (artículo 315 del COT).

La Administración tributaria, al ser notificada de la transacción, deberá formar un expediente del caso para remitirlo a la Procuraduría General de la República conjuntamente con su opinión respecto a la procedencia de la terminación anticipada. Sin embargo, no se requerirá la opinión de la Procuraduría cuando el asunto sometido a ella no exceda de mil (1000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela en el caso de personas naturales y cinco mil (5000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela si se trata de personas jurídicas (artículo 317 del COT).

En el supuesto en el que la Administración tributaria considerase totalmente improcedente la transacción propuesta, deberá notificar de ello al Tribunal de la causa, solicitándole la continuación del juicio.

De otra parte, la Procuraduría debe emitir una opinión no vinculante dentro de los treinta (30) días siguientes al recibo del expediente. La falta de opinión se considerará como la aceptación de llevar a cabo la transacción (artículo 317 del COT).

Una vez consultada la Procuraduría, en el supuesto de que la Administración tributaria considerase procedente la transacción, redactará el acuerdo correspondiente y lo comunicará al interesado dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al recibo de la opinión de la Procuraduría o al vencimiento del lapso si fuere el caso. Una vez recibida la propuesta por el interesado, éste deberá responder por escrito a la Administración dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, si se acoge al acuerdo o si, por el contrario, lo rechaza. Si el acuerdo es rechazado, el Tribunal debe ordenar la continuación del juicio en el estado en que se encuentre. Si se suscribe el acuerdo, una vez homologado por el Tribunal, se dará por terminado el procedimiento (artículo 318 del COT).

Asimismo, la transacción homologada tiene la misma fuerza entre las partes que la cosa juzgada (artículo 314 del COT).

El auto de homologación es el mecanismo a través del cual se dota de ejecutoriedad a la transacción, el cual viene a suplir la resolución judicial que faculta a las partes a solicitar al órgano jurisdiccional el cumplimiento del acuerdo transaccional.

Conforme a lo previsto en el artículo 36 de la LODDT, esta prerrogativa aplicará también a los estados parte de un proceso contencioso tributario, solo que la consulta no vinculante deberá realizarla ante la Procuraduría General del estado en particular -y no a la Procuraduría General de la República-, en función del ordenamiento jurídico de cada estado.

En el caso de los municipios, la LOPPM establece que el Concejo Municipal es quien podrá autorizar al alcalde, previa opinión del síndico procurador municipal, para transigir; por lo tanto, en cuanto a la transacción judicial en el proceso contencioso tributario, la autoridad deberá ejercer la consulta ante la Sindicatura Municipal (artículos 95.14 y 155).

Por último, en contravención al orden constitucional, el ordenamiento jurídico venezolano consagra la aplicación de prerrogativas en favor de otras entidades nacionales que no sean parte de la administración pública central (nacional, estatal y municipal)¹⁸⁸.

De acuerdo con el artículo 100 de la LOAP¹⁸⁹, también son aplicables las prerrogativas del Estado en favor de los Institutos Autónomos; adicionalmente, la jurisprudencia ha extendido estos privilegios a entes públicos para los cuales no está ello expresamente dispuesto por la ley, como es el caso de las empresas del Estado¹⁹⁰.

¹⁸⁸ Sobre este tema véase, en general, Rafael Badell Madrid, “Privilegios y prerrogativas procesales y fiscales de los entes públicos en el proceso contencioso administrativo”, *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*, N° 25, Centro para la Integración y el Derecho Público, 2022. pp. 51-106.

¹⁸⁹ LOAP. Artículo 100 “Los institutos públicos o autónomos gozarán de los privilegios y prerrogativas que la ley acuerde a la República, los estados, los distritos metropolitanos o los municipios”.

¹⁹⁰ *Vid.* Sentencia de la SC del TSJ Nro. 735 de fecha 25 de octubre de 2017, En la cual se establece con carácter vinculante que “[...] las prerrogativas y privilegios procesales en los procesos donde funja como parte el Estado, deben ser extensibles a todas aquellas empresas donde el Estado venezolano, a nivel municipal, estatal y nacional, posea participación, es decir, se le aplicará a los procesos donde sea parte todas las prerrogativas legales a que haya lugar, e igualmente dichas prerrogativas y privilegios son extensibles a los municipios y estados, como entidades político territoriales locales”.

De tal manera que en los casos en que estos entes actúen como agente de la Administración tributaria nacional, habrá de realizarse la consulta por ante la Procuraduría General de la República.

4.4.5. Arbitraje tributario

4.4.5.1. Consideraciones generales

El arbitraje tributario, regulado en el Capítulo IV del Título VI del COT, artículos 320 al 334, es un medio alternativo de resolución de conflictos *sui generis*, de carácter excepcional y de aplicación restringida, que permite, bajo ciertas condiciones, que algunas controversias entre los contribuyentes o responsables y la Administración tributaria puedan ser resueltas mediante un tribunal arbitral.

Conviene aclarar que el arbitraje tributario no implica renuncia ni disposición de la potestad tributaria ni del eventual crédito fiscal, pues mientras la controversia subsista no existe un crédito firme sino una pretensión de cobro cuya existencia debe ser declarada en derecho. Tampoco vulnera el principio de legalidad ni el carácter de orden público de las normas fiscales, ya que la elección del arbitraje es de naturaleza adjetiva: las partes optan por un cauce procesal distinto, pero el árbitro permanece plenamente vinculado al bloque de la legalidad.

De hecho, de acuerdo con el artículo 334 del COT, los aspectos no regulados expresamente en esta materia se regirán supletoriamente por la Ley de Arbitraje Comercial¹⁹¹ y el CPC.

Aunque ha sido calificado como una manifestación atípica del arbitraje administrativo, este arbitraje tributario presenta características que lo distancian tanto del arbitraje convencional como de los procedimientos administrativos arbitrales¹⁹².

En efecto, el diseño normativo previsto en el COT ha hecho que el arbitraje tributario sea considerado como una fórmula inusual, que se produce posterior a la culminación de la vía administrativa, una vez se

¹⁹¹ Ley de Arbitraje Comercial, publicada en Gaceta Oficial Nro. 303.936 de fecha 7 de abril de 1998.

¹⁹² Sobre el arbitraje administrativo véase en Rafael Badell Madrid, “Arbitraje en Derecho Administrativo”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nro. 179, julio-septiembre, ACIENPOL, Caracas, 2025. Pp. 367-507.

judicialice la controversia y bajo condiciones muy limitadas que establece el COT.¹⁹³

El arbitraje tributario no comporta un verdadero desplazamiento de la función jurisdiccional hacia un medio alternativo de resolución de conflictos, sino que se presenta como una modalidad híbrida con deficiencias estructurales del propio diseño normativo contenido en el COT, que carece de aplicación práctica efectiva.

4.4.5.2. Materias objeto de arbitraje tributario

El artículo 320 *ejusdem* establece que dicho arbitraje solo procede respecto de disputas actuales, surgidas en materias susceptibles de transacción, y únicamente una vez que haya sido interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario.

La procedencia del arbitraje tributario subordina la arbitrabilidad al principio de transigibilidad, de modo que solo pueden someterse a arbitraje aquellas controversias que serían susceptibles de resolverse mediante transacción; lo cual en el campo tributario puede parecer complejo, debido a la prevalencia del orden público, la indisponibilidad del crédito fiscal y la rígida aplicación del principio de legalidad.¹⁹⁴

Tengamos en cuenta, además, que el arbitraje tributario no implica renuncia, transacción ni negociación sobre la obligación tributaria, la potestad tributaria del Estado o el principio de legalidad, sino un mecanismo de **heterocomposición**, en el cual un tercero imparcial decide en Derecho, aplicando la ley, de forma equivalente a como lo haría un juez estatal.¹⁹⁵

¹⁹³ Véase en Alberto Blanco-Urbe Quintero, “El arbitraje tributario en Venezuela. Un período de gestación de 20 años con malformaciones y una propuesta para un buen alumbramiento”, en *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020. pp. 1505-1552; y en Loiralith Chirinos; Fabiola Tavares, y Lorainis Ocano, “Arbitraje administrativo propiamente dicho: Referencia al arbitraje tributario”, *Actualidad Contable FACES* Año 15 N° 24, Universidad de Los Andes, Enero-Junio 2012. Mérida. p. 37.

¹⁹⁴ Gabriel Ruan Santos, “Situación Actual del Arbitraje Tributario”, Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas, Caracas, 2021. Disponible en: <https://arbitrajeccc.org/wp-content/uploads/2021/01/Situacion-actual-del-arbitraje-tributario0342106xC4456.pdf>

¹⁹⁵ Luis Fraga Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*, Colección biblioteca Allan R. Brewer-Carías, Nro. 2, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2020. pp. 68 y ss.

Igualmente, si bien es cierto que existe indisponibilidad del crédito tributario, la misma no es absoluta, ya que la ley otorga facultades a la Administración tributaria para que ésta disponga de la deuda en determinados casos.

4.4.5.3. Legitimación para someterse a arbitraje tributario

Para someter un asunto a arbitraje, el apoderado judicial del recurrente deberá estar expresamente facultado para ello (ver artículo 154 del CPC) y el representante del Fisco deberá estar debidamente autorizado por la máxima autoridad jerárquica de la Administración tributaria (artículo 323 del COT).

4.4.5.4. Efectos del sometimiento a arbitraje tributario

El compromiso arbitral debe formalizarse en el mismo expediente judicial y debe delimitar con claridad las cuestiones sometidas al conocimiento de los árbitros, quedando expresamente excluida la posibilidad de una cláusula compromisoria previa al conflicto.

El compromiso arbitral en materia tributaria causa la exclusión de la jurisdicción contencioso tributaria, únicamente en relación con la materia objeto del arbitraje (artículo 322). De conformidad con lo dispuesto en el artículo 323 *ejusdem*, la validez del compromiso está sujeta condicionado a que sea suscrito por el contribuyente o su representante judicial, y por el representante judicial del fisco, quien a su vez debe contar con autorización expresa de la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

Asimismo, la causa del procedimiento del recurso contencioso tributario será suspendida mientras dure el arbitraje (artículo 328 del COT).

4.4.5.5. Procedimiento arbitral tributario

De acuerdo con el artículo 320 del COT, el arbitraje tributario podrá proponerse y deberá acordarse luego de haber sido admitido el recurso contencioso tributario, una vez hayan sido expuestos los argumentos

del contribuyente y las pretensiones de ambas partes estén definidas. Esto implica que se trata de un arbitraje cuya aplicación se encuentre restringida a la sede judicial (arbitraje independiente), por lo que, a diferencia de otras materias, el COT no comprende un arbitraje regulado por un centro de arbitraje (arbitraje institucional)¹⁹⁶.

La formalización del compromiso arbitral en el expediente de la causa debe expresar con claridad las cuestiones sometidas al conocimiento del tribunal arbitral, ya que el arbitraje no versará sobre la totalidad de la materia objeto de la controversia.

El artículo 324 del COT establece que el tribunal arbitral estará compuesto por tres árbitros -que deberán ser abogados-, uno designado por cada parte y el tercero designado por los dos árbitros; a falta de acuerdo entre ellos, el último árbitro será designado por el tribunal. Dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su designación, los árbitros deberán manifestar su aceptación ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario (artículo 325 *ejusdem*), tras lo cual, su cargo es irrenunciable salvo causa justificada (artículo 326 *ejusdem*).

Como principio general, los honorarios de los árbitros y demás gastos ocasionados por el arbitraje deberán ser sufragados, en su totalidad, por el contribuyente salvo que el compromiso arbitral haya sido celebrado a petición de la Administración. A todo evento, las partes podrán convenir en sufragar los costos en partes iguales (Parágrafo único del artículo 324 del COT).

El procedimiento arbitral culminará con el laudo. El plazo para que los árbitros tomen la decisión es de seis meses contados a partir de la constitución del tribunal arbitral, prorrogable hasta por un período igual. La notificación del laudo, tanto a la Administración tributaria como al contribuyente, debe realizarse a través del Tribunal Arbitral. La decisión se entregará junto con los autos al Tribunal Superior de lo

¹⁹⁶ En el arbitraje independiente, la autonomía de la voluntad de las partes cobra un rol protagónico, ya que son estas quienes tienen la facultad de diseñar sus propias reglas de procedimiento. Bajo este esquema, los sujetos procesales pueden decidir si se acogen a normas preestablecidas por algún centro especializado o si crean un marco procedimental único para su caso particular. Por el contrario, el arbitraje institucional se caracteriza por delegar la administración del proceso a un centro de arbitraje permanente. En este modelo, aspectos críticos como la constitución del tribunal, los plazos y la tramitación del expediente no quedan al arbitrio de las partes, sino que se rigen estrictamente por el reglamento interno de la institución elegida.

Contencioso Tributario que estaba conociendo de la causa cuando se celebró el compromiso, el cual lo publicará al día siguiente de su consignación (artículos 329 y 330 del COT).

4.4.5.6. Efectos del laudo arbitral y su impugnación

El laudo arbitral, al igual que la sentencia, es de obligatorio cumplimiento para las partes; su ejecución corresponde al tribunal que haya conocido la causa en primera instancia (artículo 329 y Parágrafo único del artículo 331 del COT).

La decisión del Tribunal Arbitral es apelable ante la SPA del TSJ, siempre y cuando la decisión no haya tenido el acuerdo unánime de los tres árbitros (artículo 331 COT). Esta disposición se aparta de la naturaleza que debe tener una decisión arbitral, ya que el laudo debe ser definitivo, sin estar sujeto a recurso alguno, salvo el recurso de nulidad tal y como lo establece la Ley de Arbitraje Comercial.¹⁹⁷

En adición a lo anterior, el laudo arbitral tributario puede ser objeto del recurso de nulidad cuando se verifique alguno de los supuestos previstos en el artículo 333 del COT: (i) si la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje; (ii) si estuviere concebida en términos contradictorios o inejecutables; (iii) si el tribunal ante al cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje y; (iv) si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, y éstas no hubieren sido subsanadas por el consentimiento de las partes.

4.4.6. Procedimiento de segunda instancia

De conformidad con lo previsto en el COT, en su artículo 306, “*El procedimiento a seguir en la segunda instancia será el previsto en la ley que rige el Tribunal Supremo de Justicia*”. No obstante, como fue aclarado *supra*, la jurisprudencia y la práctica forense ha determinado que debe entenderse que esta remisión “a la ley que rige al Tribunal Supremo de Justicia” está dirigida, en realidad, a la LOJCA como ley

¹⁹⁷ Mery Bóveda, ob. cit., p. 215.

marco de la jurisdicción contencioso-administrativa con base en el principio de especialidad.¹⁹⁸

4.4.6.1. Lapsos de apelación

En el contencioso tributario, el plazo para la apelación de sentencias definitivas o sentencias interlocutorias que causen gravamen irreparable que será de ocho (8) días contados a partir de la publicación de la sentencia (si es publicada dentro del plazo correspondiente) o después de que conste la última notificación si es publicada fuera del plazo correspondiente (párrafo 1 del artículo 305 del COT)¹⁹⁹. Este plazo se diferencia del establecido por los artículos 87 y 88 de la LOJCA²⁰⁰, que dispone de cinco (5) días para las sentencias definitivas, que se recurrible a ambos efectos y 3 días para las interlocutorias, las cuales solo serán apelables a un solo efecto, a no ser que cause gravamen irreparable.

4.4.6.2. Admisión de la apelación y remisión del expediente

El COT estipula en el segundo párrafo de su artículo 305 que la apelación sobre la determinación de tributos o sanciones pecuniarias solo procederá conforme a las cuantías transcritas a continuación:

Artículo 305. (...) Cuando se trate de la determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, este recurso procederá solo cuando la cuantía de la causa exceda de cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, para las personas naturales y de quinientas (500) veces el tipo de cambio oficial

¹⁹⁸ En este sentido véase Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 733, de fecha 14 de junio de 2017, caso: *Alirio Manzano contra SENIAT*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/199912-00733-14617-2017-2013-1372.html>

¹⁹⁹ COT. Artículo 305 “*De las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal de la causa o de las interlocutorias que causen gravamen irreparable, podrá apelarse dentro del lapso de ocho (8) días de despacho, contados conforme lo establecido en el artículo anterior*”.

²⁰⁰ LOJCA. Artículo 87 “**Lapso de apelación.** *De las sentencias definitivas se podrá apelar en ambos efectos dentro de los cinco días de despacho siguientes a su publicación*”.

LOJCA. Artículo 88 “**Sentencias interlocutorias.** *De las sentencias interlocutorias se oirá apelación en un solo efecto, salvo que cause gravamen irreparable, en cuyo caso se oirá la misma en ambos efectos*”.

de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, para las personas jurídicas.

El tribunal deberá pronunciarse sobre su admisión dentro de los tres (3) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso previsto para su interposición. Una vez admitida, el juzgado que dictó la sentencia remitirá inmediatamente el expediente al tribunal de alzada. En los tribunales colegiados, se designará ponente al recibir el expediente (artículos 89 y 90 de la LOJCA).

4.4.6.3. Fundamentación de la apelación y contestación

Dentro de los diez (10) días de despacho siguientes a la recepción del expediente, la parte apelante deberá presentar un escrito que contenga los fundamentos de hecho y de derecho de la apelación, vencido este lapso, se abrirá un lapso de cinco (5) días de despacho para que la otra parte dé contestación a la apelación. La apelación se considerará desistida por falta de fundamentación (artículo 92 de la LOJCA).

Ahora bien, mediante la sentencia Nro. 1350, caso: *Desarrollo las Américas*, dictada por la SC del TSJ en fecha 5 de agosto de 2011, se ratificó el criterio establecido en decisiones anteriores respecto a la fundamentación anticipada de las apelaciones, concluyendo que *“la carga procesal de fundamentación de las apelaciones contencioso administrativas, puede cumplirse de modo inmediato a la manifestación del interés de la parte afectada en atacar ante la alzada el fallo gravoso, ya que ambas actuaciones del apelante (apelación y fundamentación), deben adminicularse con los principios de celeridad y economía procesal, a los fines de que el desacuerdo tempestivo que se haga contra una sentencia, permita el acceso al doble grado de jurisdicción”*.

La fundamentación de la apelación constituye, así, una **carga procesal propia del recurrente**, dirigida a delimitar el ámbito de cognición del juez de alzada y a precisar los agravios concretos que se atribuyen a la decisión impugnada. No basta la mera manifestación de inconformidad con el fallo, sino que resulta indispensable exponer de manera clara los errores de hecho o de derecho que se imputan a la sentencia recurrida, pues solo en función de tales alegatos podrá el tribunal superior

ejercer válidamente el control jurisdiccional correspondiente. La omisión de esta carga produce como consecuencia el desistimiento tácito del recurso, en atención a su naturaleza eminentemente dispositiva.

Por su parte, a la parte recurrida le corresponde defender el contenido del fallo y oponerse a los agravios alegados por el apelante. La contestación de la apelación cumple, entonces, una función contradictoria esencial dentro del procedimiento de la segunda instancia, asegurando que el juez de alzada decida con pleno conocimiento de las posiciones enfrentadas antes de pronunciarse sobre la procedencia o improcedencia del recurso.

4.4.6.4. Pruebas

En el procedimiento de segunda instancia establecido en la LOJCA sólo se admitirán pruebas documentales, las cuales deberán ser promovidas junto con los escritos de fundamentación de la apelación y su contestación (artículo 91 LOJCA).

4.4.6.5. Lapso para decidir

El tribunal competente deberá decidir dentro de los treinta (30) días de despacho siguientes al vencimiento del lapso para la contestación de la apelación. Este lapso podrá ser prorrogado por treinta (30) días más (artículo 93 LOJCA).

4.4.6.6. Consulta de sentencias

El artículo 94 de la LOJCA señala que, en los casos en que la sentencia deba ser consultada y ninguna de las partes la haya apelado, se decidirá la consulta sin la intervención de aquéllas en un lapso de treinta (30) días de despacho contados a partir del recibo del expediente. Este lapso podrá ser prorrogado justificadamente por un lapso igual.

Reiteramos que el DLOPGR establece cuáles sentencias deben ser consultadas. En este sentido, el artículo 84 *ejusdem* dispone que “*Toda sentencia definitiva contraria a la pretensión, excepción o defensa de la República, debe ser consultada al Tribunal Superior competente*”.

De acuerdo con la SC del TSJ, la consulta de sentencias consiste en una prerrogativa procesal a favor de la República por la cual el tribunal

de alzada de las sentencias que afecten patrimonialmente los intereses de ésta tiene la obligación de revisar el fallo de instancia con el objeto de evitar perjuicios económicos ilegítimos al Estado, aun cuando no medie recurso de apelación alguno. En efecto, ha señalado la SC del TSJ, mediante sentencia Nro. 1071 de fecha 10 de agosto de 2015, lo siguiente:

Resulta necesario precisar, a modo de ejemplo y sin que ello pueda considerarse taxativamente, que cuando un juez se encuentre en sede de la consulta obligatoria a tenor de lo instituido por el artículo 72 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, debe circunscribirse a revisar si el fallo de instancia se apartó del orden público, violentó normas de rango constitucional o de interpretaciones y criterios vinculantes sentados por esta Sala, quebrantamientos de formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales, o de una incorrecta ponderación del interés general.

De esta forma, en todos aquellos juicios contra la República en los que puede resultar menoscabado económicamente su patrimonio y, por ende, verse afectado la situación patrimonial de la población, así como mermar la eficiencia de la prestación de servicios públicos, el juez de alzada deberá revisar la sentencia de instancia.

4.4.6.7. No aplicabilidad del principio *non reformatio in peius* en el proceso contencioso tributario de segunda instancia

Mediante sentencia Nro. 1266, de fecha 2 de octubre de 2013, la SC del TSJ reiteró que el principio *non reformatio in peius* no es aplicable al proceso contencioso administrativo en general y, por consecuencia, en el contencioso tributario, en virtud de que el juez, en los procesos de segunda instancia, tiene la facultad de conocer la totalidad de la causa y no debe restringirse únicamente al escrito de fundamentación de la apelación, ya que son los tribunales contencioso administrativos los principales garantes del principio de legalidad administrativa.

4.5. Ejecución de sentencias

La sentencia definitivamente firme dictada en un proceso no es suficiente por sí sola para satisfacer las pretensiones del actor aun cuando ésta las estime en su totalidad, antes bien, será necesario que se dé cumplimiento a lo ordenado en el fallo, esto es, que se ejecute a los fines de materializar la satisfacción de la pretensión deducida.

En efecto, como lo expresa González Pérez, “(...) *la prestación de justicia no sería efectiva si el mandato de la sentencia no fuera cumplido. El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva –que suelen reconocer todas las Constituciones- comprende no sólo la facultad para exigir y obtener una sentencia que decida si la pretensión está o no fundada, sino que lo en ella resuelto sea llevado a efecto, con, sin o contra la voluntad del obligado. Los Tribunales han de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado*”.²⁰¹

A través de la ejecución de la sentencia se concreta el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 26 de la Constitución. De allí que la ejecución se traduce en una de las manifestaciones fundamentales de ese derecho. En efecto, tal como lo estableció acertadamente la Corte Suprema de Justicia el derecho constitucional de acceso a la justicia “*no sólo se comprende la acción, como el derecho subjetivo público y autónomo de acudir a los Tribunales, sino también el de lograr la ejecución de los fallos que éstos dicten.*” (negritas añadidas)²⁰²

Así, no es suficiente que el particular pueda hacer valer sus derechos ante los Tribunales competentes, ni que se produzca una decisión de fondo sobre el asunto planteado, sino que será menester además que se cumpla con lo decidido por el Tribunal para que efectivamente se materialice el derecho a la tutela judicial. La potestad del juez de ejecutar sus sentencias tiene fundamento constitucional, es en efecto manifestación de la tutela judicial efectiva y de la efectividad del principio de responsabilidad del Estado.

²⁰¹ Jesús González Pérez, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Civitas. Madrid, 1992, p. 391.

²⁰² Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia del 22 de noviembre de 1990. Magistrado Ponente: Dr. Román J. Duque Corredor. Juicio: E. Fuentes y otros en amparo (caso Mochima). Exp. 6810.

Por otra parte, la ejecución efectiva de los fallos deriva no sólo de la facultad restablecedora del juez contencioso, sino de la autonomía e independencia que presupuesta el Poder Judicial como verdadera rama del Poder Público y equilibrio frente a los otros poderes que está llamada a controlar.

De allí que nuestra jurisprudencia (Sentencia de la Sala Político-Administrativa del 18 de julio de 2000. Caso CANTV) haya señalado que el derecho a la ejecución de sentencias es un derecho implícito al derecho a la tutela judicial efectiva que se encuentra informado por una serie de principios cuya inobservancia por el Estado acarrea su responsabilidad. Estos principios son:

a) El principio de inmodificabilidad de la sentencia: Consiste en la afirmación de que la protección judicial carecería de efectividad si se permitiera reabrir un proceso ya resuelto por una sentencia firme, salvo aquéllos casos, en que, por razones justificadas, la condena es sustituida por su equivalente pecuniario u otro tipo de prestación, siempre que tal sustitución se realice por los cauces legalmente establecidos, de manera que no suponga una alteración del fallo contraria a la seguridad jurídica.

b) El principio de interpretación finalista del fallo: Se refiere a la necesidad de que el juez de la ejecución apure la posibilidad de realización completa del fallo, infiriendo de él todas las consecuencias naturales en relación con la causa petendi, sin atenerse a la literalidad estricta de aquél.

c) El principio de ejecuciones fraudulentas o simuladas: Consiste en evitar el cumplimiento aparente o indirecto de las sentencias, para garantizar la efectividad de la tutela judicial y desechar con ello, la necesidad del afectado de tener que promover nuevas acciones o recursos para obtener la satisfacción completa de sus derechos o intereses reconocidos por sentencia firme.

d) El principio de la diligencia debida: Consiste en la obligación de la Administración (en los juicios en que la misma sea parte) a no posponer la ejecución de las sentencias más allá del tiempo necesario y a los jueces y Tribunales a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar la ejecución.

e) El principio de ampliación de la legitimación: Se refiere a la posibilidad que tienen todos los titulares de derechos e intereses

legítimos afectados por una sentencia, de pedir la ejecución de la misma aún en el caso de que no hubieran podido ser partes en el proceso que la produjo²⁰³.

De conformidad con esta doctrina jurisprudencial, el incumplimiento de alguno de estos principios deja “*abierta la posibilidad de solicitar la determinación de la Responsabilidad de la República en ejercicio de su función jurisdiccional, [...] así como la reclamación de los daños causados, como consecuencia de tal lesión*”²⁰⁴.

4.5.1. Ejecución contra el Estado (República, estados y municipios)

El artículo 309 del COT remite a las normas del DLOPGR en lo referente a la ejecución de sentencias contra la República, esto es por demás limitado, dado que no se pronuncia respecto a qué ocurrirá si se haya derrotada otra entidad (estados, municipios, etc.). En todo caso, la ejecución de la sentencia corresponderá al tribunal que haya conocido de la causa en primera instancia.

4.5.1.1. Ejecución de sentencias contra la República y los estados

El artículo 309 del COT establece: “*Cuando la República Bolivariana de Venezuela sea condenada en juicio, se seguirán las normas establecidas en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República*”, Por lo tanto, el procedimiento será el comprendido en los artículos 99 y 100 del DLOPGR.

Estas disposiciones serán también aplicables a los estados, ya que el artículo 108 de la LOJCA establece que cuando la República o algún Estado sea condenado en juicio, se seguirán las normas establecidas en el DLOPGR. Debe entenderse *mutatis mutandis* que dichas prerrogativas deben ser ejercidas de acuerdo con la lógica institucional y la estructura competencial de cada entidad federal. En tal sentido, la función

²⁰³ Sentencia de la SPA del TSJ Nro. 1671, de fecha 18 de julio de 2000, caso: *Félix Páez y otros c. CANTV*. Disponible en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/01671-180700-16491.HTM>

²⁰⁴ *Ídem*.

consultiva que ejerce la Procuraduría General de la República debe, en el ámbito estatal, ser asumida por las respectivas Procuradurías Generales de cada estado.

4.5.1.2. Ejecución Voluntaria (Artículo 99 DLOPGR)

Cuando la República o un Estado sea condenado en juicio, el Tribunal encargado de ejecutar la sentencia notificará al Procurador General, quien dentro del lapso de 60 días siguientes, debe informarle sobre su forma y oportunidad de ejecución.

Dentro de los diez (10) días siguientes de su notificación, la Procuraduría General de la República (o la Procuraduría General del Estado según corresponda) participará al órgano respectivo de lo ordenado en la sentencia. Este último deberá informar a la Procuraduría correspondiente sobre la forma y oportunidad de ejecución de lo ordenado en la sentencia dentro de los 30 días siguientes de recibido el oficio respectivo.

4.5.1.3. Ejecución forzosa (Artículo 100 DLOPGR)

La parte interesada, previa notificación, puede aprobar o rechazar la proposición del órgano, debiendo el Tribunal fijar otro plazo para presentar nueva propuesta. Si la misma no es aprobada, el Tribunal debe determinar la forma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado por la sentencia de la forma siguiente:

Si se trata de cantidades de dinero, el tribunal a petición de parte ordenará que el monto a pagar se incluya en la partida de los próximos dos ejercicios presupuestarios, debiendo remitir al Procurador copia certificada de la decisión.

Si, por el contrario, se trata de entrega de bienes, el tribunal debe poner en posesión de los mismos a quien corresponda. Si el inmueble está afectado al uso público el tribunal deberá acordar la fijación de su precio mediante avalúo, realizado por tres (3) peritos, nombrados uno por cada parte y el tercero de común acuerdo. En caso de desacuerdo, el tercer perito es nombrado por el tribunal.

4.5.2. Ejecución de sentencias contra los municipios

Pese a que el artículo 309 del COT solo hace remisión expresa al procedimiento de ejecución de sentencias previsto en el DLOPGR, pensamos que, en el ámbito tributario municipal, la naturaleza del sujeto exige la observancia de los principios de especialidad y de autonomía municipal. En tal sentido, somos del criterio que, para la ejecución de fallos contra la Administración tributaria municipal, deberá aplicarse el procedimiento de ejecución de sentencias de los artículos 157 y siguientes de la LOPPM, y supletoriamente la LOJCA.

4.5.2.1. Ejecución voluntaria (art. 157 LOPPM)

El Tribunal notificará al Alcalde o autoridad ejecutiva del Municipio que debe dar cumplimiento voluntario a la sentencia dentro de los diez (10) de despacho siguientes a la notificación.

El municipio podrá proponer al ejecutante una forma de cumplir con la sentencia. Si la forma es rechazada las partes podrán suspender el lapso establecido para la ejecución voluntaria por el tiempo que se convenga o realizar actos de composición voluntaria.

4.5.2.2. Ejecución forzosa (art. 158 LOPPM)

Cuando la condena hubiere recaído sobre cantidad líquida de dinero, el Tribunal, a petición de parte, ordenará al Municipio para que incluya el monto a pagar en el presupuesto del año próximo y siguientes, a menos que exista provisión de fondos en el presupuesto vigente. Cuando la orden del Tribunal no fuere cumplida o la partida prevista no fuere ejecutada, el Tribunal, a petición de parte, ejecutará la sentencia conforme al procedimiento previsto en el CPC para la ejecución de sentencias de condena sobre cantidades líquidas de dinero. El monto anual de dicha partida no excederá del 5% de los ingresos ordinarios del presupuesto del Municipio o Distrito.

Cuando en la sentencia se hubiere ordenado la entrega de algún bien, el tribunal llevará a efecto la entrega. Si tales bienes estuvieren afectados al uso público, a un servicio público o a una actividad de utilidad pública, el Tribunal, a petición de parte, acordará que el precio sea fijado mediante peritos en la forma establecida por la Ley de Expro-

piación por Causa de Utilidad Pública o Social (LECUPS)²⁰⁵. Fijado el precio, se procederá como si se tratase del pago de cantidades de dinero.

Cuando en la sentencia se hubiere condenado al cumplimiento de una obligación de hacer, el Tribunal, a petición de parte, fijará un lapso de treinta (30) días consecutivos para que el Municipio proceda a cumplir con la obligación. Si ella no fuere cumplida, el Tribunal, a petición de parte, procederá él mismo a ejecutar la sentencia. A estos fines, se trasladará a la oficina municipal para que cumpla con la obligación. Si a pesar de este requerimiento la obligación no fuere cumplida, el Tribunal sustituirá al ente municipal y hará que la obligación de hacer sea cumplida. Para el caso de que, por la naturaleza de la obligación, no fuere posible que el Tribunal la ejecute en la misma forma en que fue contraída, entonces se estimará su valor y se procederá a su ejecución como si fuere una cantidad de dinero.

Cuando en la sentencia se hubiere condenado a una obligación de no hacer, el Tribunal, a petición de parte, ordenará el resarcimiento del daño que se derive del incumplimiento de la obligación de no hacer.

4.5.3. Ejecución de sentencias contra institutos autónomos y otros entes

En el entendido de que los privilegios y prerrogativas procesales previsto en los artículos 99 y 100 del DLOPGR solo resulta aplicable a la República y los estados, pensamos que a los institutos autónomos, empresas del Estado y demás entes de la administración, debe aplicárseles el régimen común en la materia, esto es, las normas de ejecución establecidas en los artículos 109 y 110 de la LOJCA²⁰⁶.

Esto resulta particularmente relevante en el ámbito del contencioso tributario, visto muchos agentes de recaudación parafiscal son institutos autónomos o empresas del Estado -tal es el caso, por ejemplo, del IVSS, el INATUR y el INCES²⁰⁷- y en consecuencia tienen

²⁰⁵ Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social, publicada en Gaceta Oficial Nro. 37.475, de fecha 1 de julio de 2002.

²⁰⁶ Rafael Badell Madrid, "Privilegios y prerrogativas procesales...", ob. cit. p. 97.

²⁰⁷ *Id.*, por ejemplo, sentencias de la SPA del TSJ Nros. 83, de fecha 1 de febrero de 2018, caso: *Inversiones Canagua, C.A. contra INATUR*, cit. *ut supra*; y 93 de fecha 1 de febrero de 2018, caso: *Central Azucarero Portuguesa, C.A.*, cit. *ut supra*.

capacidad procesal para ser demandados y, eventualmente, resultar condenados en juicio.

4.5.3.1. Ejecución voluntaria (artículo 109 LOJCA)

El tribunal notificará a la parte condenada para que dé cumplimiento voluntario a la sentencia dentro de los diez (10) días de despacho siguientes a su notificación. Durante ese lapso podrá proponerse al ejecutante una forma de cumplir con la sentencia. El lapso de ejecución puede ser suspendido por las partes por el tiempo que acuerden.

4.5.3.2. Ejecución forzosa (artículo 110 LOJCA)

Vencido el lapso para el cumplimiento voluntario, a instancia de parte, el tribunal determinará la forma y oportunidad de dar cumplimiento a lo ordenado por la sentencia, según las reglas siguientes:

Cuando la condena hubiese recaído sobre cantidad líquida de dinero, el tribunal ordenará a la máxima autoridad administrativa de la parte condenada que incluya el monto a pagar en el presupuesto del año próximo y el siguiente, a menos que exista provisión de fondos en el presupuesto vigente. El monto anual de dicha partida no excederá del cinco por ciento (5%) de los ingresos ordinarios del ejecutado. Cuando la orden del tribunal no fuese cumplida o la partida prevista no fuese ejecutada, el tribunal, a petición de parte, ejecutará la sentencia conforme al procedimiento previsto en el CPC para la ejecución de sentencias de condena sobre cantidades líquidas de dinero.

Cuando en la sentencia se hubiese ordenado la entrega de bienes, el tribunal la llevará a efecto. Si tales bienes estuvieren afectados al uso público, servicio público o actividad de utilidad pública, el tribunal acordará que el precio sea fijado mediante peritos, en la forma establecida por la LECUPS. Fijado el precio, se procederá como si se tratase del pago de cantidades de dinero.

Cuando en la sentencia se hubiese condenado al cumplimiento de una obligación de hacer, el tribunal fijará un lapso de treinta (30) días consecutivos para que la parte condenada cumpla. Si no fuese cumplida, el tribunal procederá a ejecutar la sentencia. A estos fines, se trasladará a la oficina correspondiente y requerirá su cumplimiento. Si a pesar de

este requerimiento la obligación no fuese cumplida, el tribunal hará que la obligación se cumpla. Cuando por la naturaleza de la obligación, no fuere posible su ejecución en la misma forma como fue contraída, el tribunal podrá estimar su valor conforme a lo previsto en este artículo y proceder a su ejecución como si se tratase de cantidades de dinero.

Cuando en la sentencia se hubiese condenado a una obligación de no hacer, el tribunal ordenará el cumplimiento de dicha obligación.

4.5.4. Ejecución contra los particulares

4.5.4.1. La desjudicialización de la ejecución forzosa de sentencias

Tradicionalmente la ejecución forzosa de las sentencias en Venezuela ha requerido la tramitación de un **juicio ejecutivo**, entendido como el cauce procesal a través del cual un tribunal ordena y controla la adopción de medidas de ejecución forzosa -tales como el embargo ejecutivo- con el objeto de hacer efectivo el contenido de una sentencia definitivamente firme.

La intervención del juez como órgano encargado de dirigir la ejecución y la utilización de un procedimiento judicial para este fin constituyen garantías esenciales para la salvaguarda de los derechos de los particulares involucrados. En efecto, el deudor puede oponer los medios de defensa legalmente previstos -como la caducidad o la invalidez del título ejecutivo- y el juez, en su condición de director del proceso, asegura la observancia de principios fundamentales como el derecho a la defensa, el debido proceso y el juez natural.

Sin embargo, a partir de la entrada en vigencia del COT de 2014, se ha producido un fenómeno de desjudicialización de la ejecución de las sentencias firmes, en virtud del cual los tribunales contencioso tributarios han perdido “sobrevenidamente” la jurisdicción para ejecutar sus propias decisiones, y en su lugar, es la propia Administración tributaria la que -sin intermediación judicial- asume la realización de los actos necesarios para hacer efectivo el crédito tributario reconocido judicialmente²⁰⁸.

²⁰⁸ Vid. Humberto Romero-Muci, “La Desjudicialización de la Ejecución de Sentencias Firmes en el Contencioso Tributario Venezolano”, en *IX Congreso Internacional de*

En efecto, más allá del debate sobre la constitucionalidad de las reformas introducidas por el COT de 2014 y reiteradas en el COT de 2020, el legislador modificó sustancial y cuestionablemente el régimen de ejecución forzosa del crédito tributario, al sustituir el mecanismo judicial tradicional -el juicio ejecutivo- por un procedimiento administrativo denominado “cobro ejecutivo”.

No se trata, de hecho, de una vía alternativa u opcional, sino que con la instauración de este procedimiento administrativo el juicio ejecutivo fue expresamente excluido de la regulación del COT, configurándose así una clara desjudicialización de la ejecución de las sentencias firmes dictadas en el contencioso tributario venezolano.

Este procedimiento administrativo de cobro ejecutivo es llevado a cabo directamente por la Administración tributaria, correspondiendo su ejercicio no solo al SENIAT, sino también a los órganos competentes de las más de trescientas treinta (330) administraciones tributarias municipales, las veinticinco (25) entidades estatales y las numerosas administraciones parafiscales existentes. En consecuencia, la potestad de ejecutar coactivamente créditos tributarios reconocidos judicialmente se encuentra dispersa en un amplio y heterogéneo conjunto de órganos administrativos.

Adicionalmente, el legislador alteró sustancialmente la noción clásica de **título ejecutivo**, al sustituirla por una figura denominada “intimación”, concebida como un pretendido título de ejecución cuya emisión depende exclusivamente de la voluntad de la Administración tributaria, con prescindencia del análisis judicial previo sobre la exigibilidad de la obligación objeto de ejecución.

A ello se suma, en claro perjuicio de los particulares, la introducción de una prohibición expresa de impugnar la intimación dictada por la Administración contra el presunto deudor de la obligación tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 225²⁰⁹ y 227²¹⁰ del COT, lo

Derecho Procesal Constitucional. Impacto del Derecho Procesal Constitucional en el ordenamiento jurídico. Homenaje a Rafael Badell Madrid, Universidad Monteávila, 2025. pp. 173-240.

²⁰⁹ COT. Artículo 225 “*La intimación que se efectúe conforme a lo establecido en esta sección no estará sujeta a impugnación por los medios establecidos en este Código*”.

²¹⁰ COT. Artículo 227 “*Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el*

cual supone una clara ruptura de las garantías procesales propias del modelo judicial de ejecución forzosa²¹¹.

De tal manera que, “*con estas pseudo reformas legislativas se privó al juez, es decir, al Poder Judicial, inconstitucional e inconvencionalmente, de sus atribuciones constitucionales como ejecutor de sus sentencias y de los laudos arbitrales en materia tributaria y con ello se conculcaron derechos y garantías que sólo el proceso judicial puede ofrecer al sujeto pasivo de la imposición*”²¹².

Esa suplantación del juicio ejecutivo tributario y la prohibición de impugnación del título ejecutivo ha causado:

- (i) Que se suprimiera la posibilidad de un contradictorio para cuestionar la validez del título ejecutivo que detiene la ejecución del crédito tributario que no es exigible.
- (ii) La eliminación de la decisión del asunto por medio de un órgano jurisdiccional competente, violando el principio constitucional al juez natural.
- (iii) Que se extinguieran las posibilidades de imparcialidad e independencia del órgano decisor, pues la Administración tributaria se convierte en policía, juez y verdugo; en ausencia del control jurisdiccional.
- (iv) La adulteración de la técnica y racionalidad jurídica del título ejecutivo y la intimación al pago.
- (v) La imposibilidad de que existan la proporcionalidad y adecuación de las medidas ejecutivas.
- (vi) Se desvirtuó la imparcialidad del depósito de los bienes y del evaluador a los fines de remate²¹³.

recargo previsto en el artículo anterior; dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de su notificación. De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor. La intimación efectuada constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios y no estará sujeta a impugnación”.

²¹¹ Para un estudio sobre este tema véase, entre otros, en Humberto Romero-Muci, “La Desjudicialización de la Ejecución...”, ob. cit.; y en Jonás Aponte, “El cobro ejecutivo en el Código Orgánico Tributario de Venezuela. El claro ejemplo de un sistema fiscal agresivo”, *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, N° 14, Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia, Caracas, 2020. pp. 201-226.

²¹² Humberto Romero-Muci, “La Desjudicialización de la Ejecución...”, ob. cit., pp. 175-176.

²¹³ *Ibidem*. pp. 176-177.

4.5.4.2. Procedimientos administrativos de Intimación y de Cobro Ejecutivo

A continuación desarrollaremos los procedimientos administrativos de intimación y de cobro ejecutivo, previstos en los artículos 222 y siguientes del COT.

La competencia para iniciar e impulsar los procedimientos de intimación y de cobro ejecutivo, así como para resolver todas sus incidencias corresponde a la Administración tributaria nacional, estatal y municipal; entiéndase que no es solo el SENIAT, sino cualquier ente u órgano estatal que cumpla la función administrativa tributaria (oficinas estatales, oficinas municipales, institutos autónomos, entre otros).

4.5.4.2.1. Procedimiento de intimación (artículos 222-225 COT)

Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario por parte del deudor, la Administración tributaria le intimará a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo 226 del COT (10% de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses), dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes contados a partir de su notificación (artículo 222 del COT).

El artículo 223 del COT exige que la intimación contenga:

- a. Identificación del deudor y, en su caso, del responsable solidario.
- b. Monto de los tributos, multas, intereses, recargos, y, en su caso, la identificación de los actos que los contienen
- c. Advertencia de la iniciación del cobro ejecutivo, si no satisficere el pago total de la deuda, en un plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de su notificación.
- d. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Como indicamos anteriormente, esta intimación no podrá ser impugnada por los medios establecidos en el COT (recursos jerárquico y contencioso tributario), lo cual da a entender que contra él habría de interponerse recursos extraordinarios, como lo es el amparo cons-

titucional, para garantizar los derechos de los contribuyentes²¹⁴. Esto es especialmente relevante si tomamos en cuenta que el artículo 224 dispone que la intimación efectuada obra como “*título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios*”.

4.5.4.2.2. Procedimiento de cobro ejecutivo (artículos 226-238 COT)

El procedimiento de cobro ejecutivo no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en el COT.

Como establecimos al desarrollar la intimación, habrá un recargo equivalente al 10% de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo. Además, los gastos que se generen para el cobro ejecutivo deberán ser sufragados por el deudor.

El procedimiento de cobro ejecutivo en sí procederá cuando el particular no realice el pago de las cantidades debidas (añadiendo el recargo del 10%) dentro de los 5 días hábiles siguientes a la intimación; este hecho dará carácter de título ejecutivo para proceder contra bienes y derechos del deudor (artículo 227 del COT).

La Administración tributaria designará los funcionarios que practicarán el embargo; quienes se entenderán autorizados a efectuar todas las diligencias necesarias a tal fin. A su vez, deberán levantar actas en que se especifiquen los bienes y derechos embargados y el valor que se les asigne, el cual no podrá ser inferior al precio de mercado. No requerirán notificar al deudor las actas que realicen, pero el deudor o alguna persona que se encuentre en el lugar podrán solicitar copia simple de ellas (artículo 229 del COT).

Los bienes y derechos embargados no excederán por doble las cantidades adeudadas (contando el 10% de recargo). El embargo procederá contra todo el patrimonio del deudor, excluyendo las excepciones determinadas por Ley. Si los bienes no pudieran conocerse o

²¹⁴ *Ibidem.* pp. 231-233.

los mismos resulten insuficientes, la Administración tributaria estará obligada a dictar una medida general de prohibición de enajenar y gravar y la medida de prohibición de movilizar cuentas bancarias; estas se mantendrán vigentes hasta que no se extinga la deuda o se identifiquen bienes suficientes para embargar.

Estas medidas serán notificadas a los registros, notarías e instituciones del sector bancario; lo hará directamente la Administración tributaria o lo hará a través de organismos de su coordinación y control. Adicionalmente, el registrador o notario será responsable por daños y perjuicios que se generen por el incumplimiento de la medida dictada por la Administración tributaria (artículo 230 del COT).

Si la deuda se hallare garantizada, se procederá contra ella, en primer lugar, si esta resulta insuficiente o si el obligado lo solicita. La Administración tributaria podrá optar embargar otros bienes o derechos; dados estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por el embargo. (artículo 231 del COT).

El artículo 232 del COT establece: *“Ordenado el embargo, la Administración Tributaria se constituirá en depositaria de los bienes o designará como tal al mismo deudor o a personas legalmente autorizadas para tal fin...”*. Posteriormente añade: *“... De no haber personas legalmente autorizadas en el lugar en que estén situados los bienes o si éstas no pudieren concurrir al sitio del embargo, la Administración Tributaria podrá confiar temporalmente el depósito a personas distintas de las mencionadas en el encabezamiento de este artículo”*. Además, aclara que el embargo de bienes inmuebles o derechos anexos a estos será notificado al registrador del lugar en que esté situado el inmueble, indicando sus linderos y otras circunstancias que permitan identificarlo.

El artículo 233 del COT permite que la Administración tributaria ordene la venta de bienes corruptibles que hayan sido embargados, previa estimación de su valor. Procederá anunciándolo en su página web, pudiendo prescindir de publicarlo en cartel si el temor de la corrupción de los bienes haga necesaria la omisión. Finalmente, dicho artículo estipula que *“Los bienes se adjudicarán a quien ofrezca el mayor precio de contado por encima del precio fijado. El producto de la venta debe ser depositado en una institución bancaria y se destinará, a los fines de la ejecución o a su devolución según correspondan”*.

Si un tercero alega ser tenedor legítimo, pretenda ser acreedor preferencial o afirme que los bienes embargados son suyos, podrá oponerse al embargo hasta el día siguiente de la publicación del último cartel de remate. Si este otorga prueba fehaciente de su propiedad sobre la cosa, el embargo será suspendido; en cambio, no se suspenderá la medida si la prueba fehaciente es distinta a la anterior, pero la Administración tributaria abrirá una articulación probatoria de 8 días hábiles, debiendo dictar su decisión al día siguiente. Contra la decisión que afecte al tercero, podrá ejercerse recurso contencioso tributario (artículo 234 del COT).

Habiéndose efectuado el embargo, la Administración tributaria ordenará el remate de los bienes. Para ello designará a un funcionario experto, a fines de que realice avalúo de los bienes embargados dentro de un plazo no mayor a 15 días hábiles, contados a partir de su designación; el deudor tendrá derecho a un nuevo avalúo, en cuyo caso procederá a seleccionar un nuevo experto y se designará un experto de mutuo acuerdo. Los costos del segundo avalúo correrán a cargo del deudor (artículo 235 del COT).

La inactividad por parte de la Administración tributaria en la ejecución de los bienes embargados no conlleva su liberación, ni la culminación del procedimiento de cobro ejecutivo, tampoco se aceptarán fraccionamientos de pago (artículo 236 del COT).

El artículo 237 estipula que ya consignados los resultados del avalúo, se procederá, dentro de los 10 días hábiles siguientes, a la publicación de un único cartel de remate en la página web de la Administración tributaria. Publicado el aviso, éste deberá incorporarse en el expediente respectivo. El cartel deberá incluir:

- a. Identificación del deudor.
- b. Identificación de los bienes objeto del remate.
- c. Certificación de gravámenes, cuando se trate de bienes inmuebles.
- d. El avalúo de los bienes.
- e. Base mínima para la aceptación de posturas, la cual no podrá ser inferior a la mitad del avalúo.
- f. Lugar, día y hora del remate.

La venta de los bienes embargados se dará por subasta pública. De no lograr cubrir la totalidad del monto adeudado, la Administración podrá -en el mismo acto- ordenar embargos complementarios para cubrir la totalidad de la deuda.

El bien o derecho se adjudicará al postor que ofrezca la mayor cantidad de contado por encima de la base mínima. El producto de la venta será depositado en una cuenta a nombre de la Oficina Nacional del Tesoro, a los fines de su devolución o cancelación de las acreencias, según corresponda. Si el acto se declarare desierto, el bien se adjudicará en ese mismo acto a la Administración tributaria, la cual dispondrá del bien para asegurar el crédito a favor de la República (entiéndase estados, municipios y otros entes); si la ganancia fuere mayor, pasará al organismo encargado de los bienes públicos.

Por último, de concurrir el cobro ejecutivo por parte de varias administraciones tributarias, siempre tendrá prevalencia la medida que decreta la Administración tributaria Nacional gestionada por el SENIAT (artículo 238 del COT).

5. Falta de independencia e imparcialidad del juez contencioso tributario

La Constitución consagra expresamente la independencia e imparcialidad judicial como pilares esenciales del Estado de Derecho y como presupuestos indispensables para la tutela judicial efectiva.

En tal sentido, el artículo 254 establece la independencia del Poder Judicial y reconoce su autonomía funcional, financiera y administrativa, con el fin de asegurar que la función jurisdiccional pueda ejercerse libre de presiones externas, especialmente provenientes de los demás poderes públicos.

Complementariamente, el artículo 255 diseña un sistema de carrera judicial basado en concursos públicos de oposición, orientado a garantizar la idoneidad, estabilidad e inamovilidad de los jueces, previendo además que su remoción sólo puede producirse mediante procedimientos legalmente establecidos.

Por su parte, el artículo 256 impone incompatibilidades políticas y profesionales a jueces y magistrados, precisamente con el objeto de

preservar su imparcialidad y evitar vínculos que comprometan la neutralidad en el ejercicio de la función jurisdiccional.

Este diseño constitucional se inserta dentro de una concepción más amplia del proceso como instrumento fundamental para la realización de la justicia y de la jurisdicción como garantía efectiva de los derechos ciudadanos. En efecto, la Constitución reconoce el derecho de toda persona a acceder a los órganos de administración de justicia para obtener la tutela efectiva de sus derechos e intereses (artículo 21), imponiendo a los jueces el deber de asegurar la supremacía constitucional (artículo 334) y el respeto del debido proceso en todas las actuaciones judiciales y administrativas (artículo 49).

En conjunto, estas disposiciones configuran un modelo constitucional en el cual la independencia institucional y la imparcialidad funcional del juez constituyen condiciones necesarias para el control judicial de la Administración Pública, particularmente relevante en la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, en la contencioso tributaria.

Conforme al artículo 259 constitucional, el juez contencioso-administrativo ha sido investido de potestades especiales que le permiten anular actos administrativos, condenar patrimonialmente al Estado y ordenar el restablecimiento de situaciones jurídicas subjetivas lesionadas.

Para que tales poderes sean efectivos, debe cumplirse estrictamente las previsiones constitucionales que consagran la autonomía e independencia del Poder Judicial. Ciertamente el juez contencioso-administrativo debe ser, ante todo, independiente, pues tal carácter es lo que le confiere legitimidad para decir el Derecho y someter la actuación administrativa al control jurisdiccional. No se trata de una prerrogativa personal del juez, sino del medio necesario para valorar objetivamente la actuación de la Administración y asegurar su sometimiento al ordenamiento jurídico.

La jurisdicción contencioso-administrativa presupone, precisamente, la posibilidad real de imponer a la Administración obligaciones de hacer, no hacer o dar, incluyendo el cumplimiento material de las decisiones judiciales y el pago de condenas pecuniarias, aun dentro de los límites derivados del principio de legalidad presupuestaria.

No obstante, la realidad institucional venezolana evidencia una profunda brecha entre el diseño constitucional y su aplicación práctica. La generalización de jueces provisionales -designados sin concursos públicos y carentes de garantía de inamovilidad- ha debilitado estructuralmente la independencia judicial, al permitir su remoción discrecional sin procedimientos disciplinarios, generando un contexto de vulnerabilidad incompatible con la autonomía judicial dispuesta por la Constitución.

La posibilidad de remoción discrecional genera una situación de vulnerabilidad incompatible con la independencia exigida por los artículos 254, 255 y 256 constitucionales, afectando especialmente a aquellos jueces llamados a controlar la actuación del propio Estado.

Esta crisis se proyecta con especial intensidad en la jurisdicción contencioso-administrativa, donde la dependencia funcional y la precariedad institucional fomentan decisiones deferentes frente a la Administración. La ausencia de estabilidad judicial y la dependencia jerárquica generan incentivos que desplazando al juez de su rol de garante del principio de legalidad administrativa. Más que ser un contrapeso institucional efectivo, la jurisdicción tiende a adoptar posiciones de “autocontención” frente al Estado, vaciando de contenido práctico las garantías constitucionales de control y protección judicial.

En el ámbito contencioso tributario, la falta de independencia adquiere rasgos particularmente preocupantes. La jurisdicción contencioso tributaria, como rama especializada llamada a controlar la potestad fiscal del Estado, muestra una marcada inclinación hacia la protección del interés recaudatorio. Ha sido clara la reticencia de los jueces contenciosos tributarios a desaplicar normas inconstitucionales o a ejercer el control de la legalidad sobre la actuación de la Administración tributaria, privilegiándose sistemáticamente la finalidad recaudatoria del Estado por encima de los derechos del administrado.

En palabras de la doctrina, *“la condescendencia de los jueces tributarios con una distorsionada preferencia recaudatoria, llega a introducir la muy inconveniente denegación de justicia en innumerables sentencias de los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario, que terminan por decir que ‘no hay materia sobre la cual decidir’, el abuso de la declaratoria de abandono del trámite por inactividad*

*procesal, cuando son los propios jueces quienes paralizan las causas, o la convalidación de (...) la circunstancia permitida en el Código Orgánico Tributario de 2001, de que la Administración Tributaria pueda demandar en juicio ejecutivo el cumplimiento compulsivo de un acto administrativo que es objeto de un recurso contencioso tributario”*²¹⁵.

Ello ha conducido incluso a decisiones en las cuales los tribunales han renunciado materialmente a su propia jurisdicción, admitiendo que órganos administrativos asuman funciones tradicionalmente jurisdiccionales sin un control judicial efectivo.

En efecto, la crisis de independencia se evidencia claramente en diversas decisiones que han supuesto una verdadera renuncia jurisdiccional, al admitir el traslado de competencias tradicionalmente judiciales hacia la propia Administración Tributaria, particularmente en materia de cobro ejecutivo y ejecución de créditos fiscales.²¹⁶ Ello refleja una transformación del juez tributario desde órgano de control del poder fiscal hacia una instancia funcionalmente alineada con los objetivos recaudatorios del Estado. El resultado de esta (in)evolución es una progresiva erosión de la seguridad jurídica y de la tutela judicial efectiva en materia tributaria. La ausencia de un juez plenamente independiente impide el control real de la potestad tributaria y debilita principios estructurales del sistema fiscal, como la capacidad contributiva, la proporcionalidad y la prohibición de confiscación. En tales condiciones, la relación jurídico-tributaria deja de desenvolverse dentro de un marco de juridicidad para aproximarse a una relación de poder, en la cual el contribuyente enfrenta una posición de marcada desigualdad y una evidente situación de indefensión frente a la Administración.

²¹⁵ Humberto Romero-Muci, “(In)moralidad tributaria en Venezuela”... ob. cit., p. 115.

²¹⁶ *Ibidem*, pp. 115-116.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Sobre el proceso tributario venezolano: reflexiones y propuestas”, en *Revista Rechtsstaat: Estado De Derecho*, Número 1 Especial, noviembre 2022, Universidad de Los Andes, Mérida, 2022.
- , “La Potestad Fiscalizadora”, En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- APONTE, Jonás, “El cobro ejecutivo en el Código Orgánico Tributario de Venezuela. El claro ejemplo de un sistema fiscal agresivo”, *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, N° 14, Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia, Caracas, 2020.
- ARAUJO JUÁREZ, José, “El contencioso administrativo y la protección de los derechos humanos”, en *Primeras Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carias”*, Editorial Jurídica Venezolana, FUNEDA, Caracas, 1995.
- BADELL MADRID, Rafael, “Arbitraje en Derecho Administrativo”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nro. 179, julio-septiembre, ACIENPOL, Caracas, 2025.
- , “El Expediente Administrativo en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales N° 172*, abril-junio 2023, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2023.
- , “Consideraciones sobre las sentencias de la Sala Constitucional que suspendieron la aplicación de las leyes estatales y municipales sobre impuestos y ordenaron a Alcaldes adecuar sus ordenanzas sobre tributos municipales al ¿Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal”, en *La Pseudoarmonización Tributaria Municipal*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2022.
- , “Consideraciones generales sobre la jurisdicción contencioso administrativa”, *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* Nro. 167, enero-marzo 2022, ACIENPOL, Caracas, 2022.
- , “Privilegios y prerrogativas procesales y fiscales de los entes públicos en el proceso contencioso administrativo”, *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano*, N° 25, Centro para la Integración y el Derecho Público, 2022.

- _____, "Consideraciones generales sobre la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) a los cuarenta años de su entrada en vigencia", *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nro. 169, Homenaje a Henríque Iribarren Monteverde, julio-septiembre, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2022
- _____, "Potestad sancionatoria de la administración en Venezuela", *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano* Nro. 22, enero-junio 2021, Centro para la Integración y el Derecho Público (CIDEP), Caracas, 2022.
- _____, *Derecho Procesal Constitucional*, Serie de Estudios Nro. 121, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020.
- _____, "Derecho administrativo marítimo", *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*, Tomo I, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020.
- _____, "Algunas consideraciones sobre la justicia administrativa", en *Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano (RE-DAV)*, Nro. 15, mayo-agosto 2019, Universidad Monteávila, Caracas, 2019.
- _____, *Responsabilidad del Estado en Venezuela*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2014.
- _____, "Procedimientos judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al recurso contencioso tributario", *Revista de Derecho* Nro. 19, Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2005.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario (Principi di diritto tributario)*, trad. Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Cit. en Lenin Andara, *Manual de Derecho Tributario I. Derecho Sustantivo*, 2da edición, Andara Editor, Mérida, 2020.
- BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto "El arbitraje tributario en Venezuela. Un período de gestación de 20 años con malformaciones y una propuesta para un buen alumbramiento", en *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020.
- _____, *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Editorial jurídica venezolana, Caracas, 2016.

- _____, “Desjudicialización de la función jurisdiccional Código Orgánico Tributario 2014”, en *Libro Homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su Fundación*, Tomo III, Acienpol, Caracas, 2015.
- _____, “Privilegios y Prerrogativas Procesales del Estado en la Justicia Contencioso Tributaria”, en *Colección Estado de Derecho, Tomo IV Justicia Tributaria*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2012.
- BÓVEDA, Mery, “El arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano” en *El Contencioso Tributario hoy. Jornadas internacionales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.
- BREWER-CARÍAS, Allan, “Sobre la no exigibilidad de tributos que se encuentran en proceso de impugnación administrativa o judicial”, en *Derecho Tributario Contemporáneo: Libro Homenaje A Los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019. Consultado en *Allan Brewer-Carías Tributarista: sus aportaciones al Derecho Tributario venezolano*, Caracas, 2023.
- _____, *Derecho de Amparo y Acción de Amparo Constitucional*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2021.
- _____, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013.
- _____, *Tratado de Derecho Administrativo. Derecho Público en Iberoamérica*, Volumen III, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2013.
- _____, “Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencias tributarias” en *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, *Distopía Parafiscal en la Venezuela del Siglo XXI*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2023.
- CHIRINOS, Loiralith; TAVARES, Fabiola y OCANDO, Lorainis, “Arbitraje administrativo propiamente dicho: Referencia al arbitraje tributario”, *Actualidad Contable FACES* Año 15 N° 24, Universidad de Los Andes, Enero-Junio 2012. Mérida.

- CRESPO, Alexis, “Breves consideraciones sobre los actos administrativos autorizatorios”, *Magistra*, Año 6, Nro. 1, Escuela Nacional de la Magistratura, Caracas, 2012. p. 44.
- DÍAZ, Vicente Óscar, *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997. Cit. en ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La Potestad Fiscalizadora”, *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- DUQUE CORREDOR, Román, “La Admisibilidad de las pruebas y la carga de la prueba en el proceso contencioso administrativo”, *Revista de Derecho Probatorio* Nro. 5, Editorial Jurídica Alva, Caracas, 1995.
- DUPOUY MENDOZA, Elvira, “Distorsiones de la Tributación en Venezuela: Algunas consideraciones en el marco del Estado Social de Derecho y de Justicia”, *Revista de Derecho Tributario* Nro. 139, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.
- DUPOUY, E., FERMÍN, J. SOL, J., PALACIOS, L., *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomos I y II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- FRAGA PITTALUGA, Luis, “El amparo tributario y el amparo constitucional. Dos acciones homónimas diferenciadas por una esclarecedora sentencia”, en *Josefina Calcaño de Temeltas: Análisis Doctrinario de su Emblemática Obra Jurisprudencial*, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Asociación Venezolana de Derecho Administrativo (AVEDA), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2024.
- , *La defensa del contribuyente*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2021.
- , *Arbitraje tributario interno e internacional*, Colección biblioteca Allan R. Brewer-Carías, Nro. 2, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2020.
- , “La Causa del Acto Administrativo y el Vicio de Falso Supuesto” en *Revista de Derecho Público*, Nro. 61-62, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1998.

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, tomo II, Parte General (Continuación), 2da Edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 2000.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na edición, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, 2005.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Civitas. Madrid, 1992.
- HENSEL, Albert, *Steuerrecht*, 3ra Edición, Berlín, 1933, Cit. en Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- HERNÁNDEZ RICHARDS, Félix, “Presupuestos Procesales de la Acción en el Proceso Contencioso Tributario” en *Contencioso Tributario hoy*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.
- IRIBARREN MONTEVERDE, Henrique, “El documento público administrativo”, *Libro homenaje a Cecilia Sosa Gómez*, Tomo II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2021.
- ITURRE, Manuel, “La competencia en la Jurisdicción Contencioso Tributaria”, *VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.
- JARACH, Dino, *Curso de Derecho Tributario 6*, 3era edición, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1980. Citado en Lenin Andara, *Manual de Derecho Tributario I. Derecho Sustantivo*, 2da edición, Andara Editor, Mérida, 2020.
- , “El hecho imponible”, *Revista Jurídica Argentina*, Buenos Aires, 1943, Cit. en Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- KORODY TAGLIAFERRO, Juan, “Desafíos actuales sobre la naturaleza de la relación jurídico-tributaria: la necesidad de implementar el principio *in dubio pro contribuyente* como regla hermenéutica” en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Nro. 178, abril-junio 2025, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2025.
- MEJÍAS BETANCOURT, José Amado, “La Crisis del Derecho Tributario: El caso del BANAVIH”, *Revista de Derecho Público* Nro. 130, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012.

- MOLES CAUBET, Antonio, *Avances jurisprudenciales del contencioso administrativo en Venezuela*, Tomo III, Tribuna Jurídica de Venezuela, Barquisimeto, 1993. Cit. en Armando Rodríguez, “Medios de impugnación”, en *XVIII Jornadas “J.M. Domínguez Escovar”*.
- , “El sistema contencioso administrativo venezolano en el derecho comparado”, en A.A.V.V, *Contencioso administrativo en Venezuela*, Colección Estudios Jurídicos Nro. 10, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1981.
- NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*. Segunda Edición Ampliada. Editorial Tecnos. 1994.
- PAREJO, Luciano, “La Actividad Administrativa Represiva y el Régimen de las Sanciones Administrativas en el Derecho Español”. En *Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo*. Allan Randolph Brewer-Carías, 1996.
- PÉREZ FERNÁNDEZ, Carlos, “Breves consideraciones acerca de los poderes del juez tributario”, en *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia* N°17, Caracas, 2021.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, “El Proceso Contencioso Tributario Venezolano, su objeto y naturaleza jurídica” en *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.
- REVERÓN BOULTON, Carlos, “Principios del derecho sancionador”, *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, Nro. 4., Caracas, 2014.
- ROMERO-MUCI, Humberto, “La Desjudicialización de la Ejecución de Sentencias Firmes en el Contencioso Tributario Venezolano”, en *IX Congreso Internacional de Derecho Procesal Constitucional. Impacto del Derecho Procesal Constitucional en el ordenamiento jurídico. Homenaje a Rafael Badell Madrid*, Universidad Monteávila, 2025.
- , “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, en *Revista de Derecho Público* N° 153/154, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2018.
- , “Evolución (o involución) jurisprudencial en el Contencioso Tributario”, en *Revista de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, Caracas, 2013.

RUAN SANTOS, Gabriel, *Situación Actual del Arbitraje Tributario*, Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas, Caracas, 2021. Disponible en: <https://arbitrajecccc.org/wp-content/uploads/2021/01/Situacion-actual-del-arbitraje-tributario0342106xC4456.pdf>

_____, “El Contencioso Tributario” en *Revista de Derecho Público*, Nº 21, Enero-Marzo, Caracas, 1992.

_____, “El Recurso Contencioso Tributario: ensayo de su perfil” en *Revista de Derecho Tributario*, Nº 56, año XXVI Julio-Agosto-Septiembre, Caracas, 1992.

_____, “Comentarios sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la Administración Pública” en *Revista de Derecho Público*, Nº 7, Ed. Jurídica Venezolana, Caracas, 1981.

SPISSO, Rodolfo, *La Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria*, Desalma, Buenos Aires, 1996, cit. en Mónica Viloría Méndez, “La Tutela Cautelar del Sujeto Pasivo en el Proceso Contencioso Tributario”, *Contencioso Tributario hoy*, AVDT, Caracas, 2004.

TROTABAS, Lois, *Droit Fiscal*, Dalloz, París, 1975. Citado en RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro, “El Proceso Contencioso Tributario Venezolano, su objeto y naturaleza jurídica” en *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

VAN DER VELDE, Ilse, *El proceso Contencioso Tributario*, Colegio de Abogados del Estado Lara, Barquisimeto, 1995.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8va edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.

Viloría Méndez, Mónica, “La Tutela Cautelar del Sujeto Pasivo en el Proceso Contencioso Tributario”, *Contencioso Tributario hoy*, AVDT, Caracas, 2004.

